

TE Vwgh Erkenntnis 1986/6/9 84/15/0128

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 09.06.1986

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §24 Abs1 litb;
BAO §24 Abs1 litd;
BewG 1955 §2;
BewG 1955 §51 Abs1;
EStG 1972 §3 Z29;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §6;
EStG 1972 §7 Abs1;
UStG 1972 §29 Abs1;
1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962
1. BewG 1955 § 2 heute
2. BewG 1955 § 2 gültig ab 30.07.1955
1. BewG 1955 § 51 heute
2. BewG 1955 § 51 gültig ab 11.07.1963 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 145/1963
1. EStG 1972 § 3 gültig von 23.12.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 3 gültig von 21.12.1985 bis 22.12.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
3. EStG 1972 § 3 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. EStG 1972 § 3 gültig von 17.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 612/1983
5. EStG 1972 § 3 gültig von 14.12.1983 bis 16.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
6. EStG 1972 § 3 gültig von 27.11.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
7. EStG 1972 § 3 gültig von 31.12.1981 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
8. EStG 1972 § 3 gültig von 01.01.1981 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 545/1980

9. EStG 1972 § 3 gültig von 20.12.1980 bis 31.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
10. EStG 1972 § 3 gültig von 01.01.1980 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 550/1979
11. EStG 1972 § 3 gültig von 01.12.1978 bis 31.12.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1978
12. EStG 1972 § 3 gültig von 16.04.1976 bis 30.11.1978 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 143/1976
13. EStG 1972 § 3 gültig von 09.08.1974 bis 15.04.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
14. EStG 1972 § 3 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

1. EStG 1972 § 4 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 4 gültig von 21.12.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
3. EStG 1972 § 4 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. EStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981
5. EStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
6. EStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
7. EStG 1972 § 4 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 664/1976
8. EStG 1972 § 4 gültig von 23.07.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975
9. EStG 1972 § 4 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
10. EStG 1972 § 4 gültig von 01.08.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974
11. EStG 1972 § 4 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974

1. EStG 1972 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 6 gültig von 13.12.1972 bis 17.07.1987

1. EStG 1972 § 7 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 7 gültig von 27.11.1982 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
3. EStG 1972 § 7 gültig von 13.12.1972 bis 26.11.1982

1. UStG 1972 § 29 gültig von 14.03.1979 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 29 gültig von 16.04.1976 bis 13.03.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 143/1976
3. UStG 1972 § 29 gültig von 01.01.1973 bis 15.04.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 27/1974
4. UStG 1972 § 29 gültig von 01.01.1973 bis 31.12.1972

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 84/15/0129

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Närr, Dr. Wetzel und Dr. Kremla als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Brauhart, über die Beschwerden der Flughafen Graz Betriebs-Gesellschaft m.b.H. in Feldkirchen, vertreten durch Dr. Helmut Thomich, Rechtsanwalt in Graz, Wielandgasse 4, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 7. Mai 1984, Zl. B 94-4/81, betreffend Umsatzsteuer 1976, sowie vom 7. Mai 1984, Zl. B 25-5/81, betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1974, zum 1. Jänner 1975, zum 1. Jänner 1976 und zum 1. Jänner 1977, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von je S 2.760,--, insgesamt daher S 5.520,--, binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft m.b.H., betreibt den Flughafen "Graz". Gesellschafter sind die Republik Österreich, das Land Steiermark und die Stadt Graz. An ihrem S 3.000.000,-- betragenden Stammkapital sind die genannten Gesellschafter in der Reihenfolge ihrer Nennung im Verhältnis 2:1:1 beteiligt. Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist der Bau und Betrieb des Flughafens "Graz" mit allen hiemit in Zusammenhang stehenden Nebenbetrieben.

Die wesentlichen Teile des Anlagevermögens der Beschwerdeführerin werden ihr auf Grund eines Treuhandvertrages

zwischen der Republik Österreich, dem Land Steiermark und der Stadt Graz einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits unentgeltlich zur Benützung und Verwaltung für die Zwecke der Führung des Flughafenbetriebes zur Verfügung gestellt. Das von dieser Vereinbarung betroffene Anlagevermögen befindet sich im Miteigentum der Republik Österreich, des Landes Steiermark und der Stadt Graz, wobei das Beteiligungsverhältnis dieser Gebietskörperschaften in Anlehnung an ihr Beteiligungsverhältnis an der Beschwerdeführerin ebenfalls 2:1:1 beträgt. Zum Erwerb neuen Anlagevermögens werden der Beschwerdeführerin von der Miteigentümergeinschaft der drei oben genannten Gebietskörperschaften die benötigten Geldmittel zur treuhändigen Verwendung zur Verfügung gestellt. Auch die mit Treuhandgeldern neu angeschafften Vermögenswerte stehen vereinbarungsgemäß im Miteigentum der Treugeber. Für die zur Anschaffung nötigen Geldmittel sind von der Beschwerdeführerin eigene Treuhandkonten zu führen. Diese Treuhandkonten stellen Sondervermögen der Treugeber dar. Die Beschwerdeführerin ist verpflichtet,

"die Gegenstände des Treuhandvermögens auf ihre Kosten ordnungsgemäß instandzuhalten, alle diese treffenden Gefahren zu tragen und ohne Einschränkung die Haftung für alle durch sie verursachten Schäden zu übernehmen. Außerdem hat sie zur Verringerung der Gefahren die üblichen Haftpflicht- und Unfallversicherungen abzuschließen."

§ 6 der Treuhandvereinbarung besagt schließlich, dass "die Beschwerdeführerin verpflichtet ist, sobald die Miteigentümer dies verlangen, die Gegenstände des Treuhandvermögens zu den Anschaffungswerten in der von den Miteigentümern zu bestimmenden Reihenfolge zu erwerben. Insbesondere sind sich ergebende Geschäftsgewinne jedenfalls so lange ausschließlich für den Ankauf des Treuhandvermögens zu verwenden, bis dieses zur Gänze ins Eigentum der Gesellschaft übergegangen ist." Paragraph 6, der Treuhandvereinbarung besagt schließlich, dass "die Beschwerdeführerin verpflichtet ist, sobald die Miteigentümer dies verlangen, die Gegenstände des Treuhandvermögens zu den Anschaffungswerten in der von den Miteigentümern zu bestimmenden Reihenfolge zu erwerben. Insbesondere sind sich ergebende Geschäftsgewinne jedenfalls so lange ausschließlich für den Ankauf des Treuhandvermögens zu verwenden, bis dieses zur Gänze ins Eigentum der Gesellschaft übergegangen ist."

Der für die Errichtung und den Betrieb des Flughafens notwendige Grund und Boden steht im Alleineigentum der Republik Österreich, wird von dieser jedoch für einen Pachtzins von insgesamt S 1.000,- jährlich an die Beschwerdeführerin verpachtet.

Im Jahr 1976 wurde die von 2 km auf 2,5 km verlängerte Piste "Süd" in Betrieb genommen. Im Zusammenhang mit dieser Erweiterung des Flughafens in Richtung Süden musste auch der Schutzbereich des Flughafens vergrößert werden. Hiefür war der Erwerb zusätzlicher Grundstücke durch die Republik Österreich erforderlich. Die auf diesen Grundstücken befindlichen "Luftfahrthindernisse" mussten auf Kosten der Beschwerdeführerin abgelöst und abgerissen werden.

Das Finanzamt Graz - Stadt aktivierte nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren - entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung - alle im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Abreißen der Hindernisse verbundenen Kosten und erließ entsprechende Einheitswertbescheide des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1974, zum 1. Jänner 1975, zum 1. Jänner 1976 und zum 1. Jänner 1977 je vom 30. April 1980 sowie einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1976 vom 5. Mai 1980.

Die gegen die angeführten erstinstanzlichen Bescheide jeweils rechtzeitig eingebrachten Berufungen der Beschwerdeführerin wies die Finanzlandesdirektion für Steiermark - soweit für das vorliegende Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof noch von Bedeutung - mit gesondert ausgefertigten Berufungsentscheidungen, je vom 7. Mai 1984, als unbegründet ab. Dies im wesentlichen mit nachstehender, vom Verwaltungsgerichtshof zusammengefasster Begründung.

Im Falle der Beschwerdeführerin gehe es analog zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1967, Zl. 283/67, Slg. Nr. 3687/F, um die Aktivierungspflicht des im Miteigentum der Treugeber stehenden Anlagevermögens. Die Beschwerdeführerin sei zwar nach außen hin wie ein zivilrechtlicher Eigentümer aufgetreten, sie sei dies tatsächlich jedoch nie geworden. Tatsächliche Eigentümer der angeschafften Wirtschaftsgüter seien vertragsgemäß bis zu deren Erwerb durch die Beschwerdeführerin die Republik Österreich, das Land Steiermark und die Stadt Graz als Miteigentümer. Letztere aber hätten die Wirtschaftsgüter der Beschwerdeführerin unentgeltlich zur Verfügung gestellt und diese hätte sodann darüber die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt. Ab dem Zeitpunkt der betrieblichen Widmung der Wirtschaftsgüter hätten diese daher im Sinne der Bestimmungen des § 24

Abs. 1 lit. d BAO und im Sinne des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes wirtschaftliches Eigentum der Beschwerdeführerin dargestellt. Im Falle der Beschwerdeführerin gehe es analog zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1967, Zl. 283/67, Slg. Nr. 3687/F, um die Aktivierungspflicht des im Miteigentum der Treugeber stehenden Anlagevermögens. Die Beschwerdeführerin sei zwar nach außen hin wie ein zivilrechtlicher Eigentümer aufgetreten, sie sei dies tatsächlich jedoch nie geworden. Tatsächliche Eigentümer der angeschafften Wirtschaftsgüter seien vertragsgemäß bis zu deren Erwerb durch die Beschwerdeführerin die Republik Österreich, das Land Steiermark und die Stadt Graz als Miteigentümer. Letztere aber hätten die Wirtschaftsgüter der Beschwerdeführerin unentgeltlich zur Verfügung gestellt und diese hätte sodann darüber die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt. Ab dem Zeitpunkt der betrieblichen Widmung der Wirtschaftsgüter hätten diese daher im Sinne der Bestimmungen des Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO und im Sinne des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes wirtschaftliches Eigentum der Beschwerdeführerin dargestellt.

Es liege zwar unbestrittenermaßen ein Treuhandverhältnis vor, doch sei Treuhandeigentum eine Erscheinungsform des wirtschaftlichen Eigentums. Entsprechend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, dass Wirtschaftsgüter bei dem Steuerpflichtigen zu berücksichtigen seien, der darüber eine dem privatrechtlichen Eigentümer wirtschaftlich vergleichbare Herrschaft ausübe, seien die Wirtschaftsgüter ab dem Zeitpunkt ihrer betrieblichen Widmung nicht mehr den Treugebern, sondern der Beschwerdeführerin zuzurechnen gewesen.

Bezüglich der Behauptung der Beschwerdeführerin, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter zur Gänze mit Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln angeschafft worden seien, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass diese Wirtschaftsgüter von den Treugebern und nicht von der Beschwerdeführerin angeschafft worden seien. Die zur Anschaffung nötigen Mittel seien der Beschwerdeführerin lediglich zur treuhändigen Verwendung zur Verfügung gestellt worden; die Beschwerdeführerin sei aber nie wirtschaftliche Eigentümerin der Treuhandgelder geworden. Dies gehe auch eindeutig aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Treuhandkonten nicht ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen seien, hervor. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1967, Zl. 283/67, Slg. Nr. 3687/F, sei zu entnehmen, dass nicht nur die finanziellen Mittel, aus denen die Anschaffungen getätigt worden seien, sondern auch der Anschaffungsvorgang selbst den Treugebern und nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Da der Beschwerdeführerin Geldmittel und daher auch Subventionen nicht zugeflossen seien, die Treugeber sich nicht selbst subventionieren könnten und infolgedessen für die Anschaffung der Wirtschaftsgüter nicht Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972, sondern Eigenmittel der Treugeber verwendet worden seien, müssten die Wirtschaftsgüter mit ihren vollen Anschaffungskosten angesetzt werden. Was die Umsatzsteuer für das Streitjahr betreffe, so entsteht die Selbstverbrauchsteuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem der Unternehmer die Wirtschaftsgüter der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführe. Ab der betrieblichen Widmung sei aber die Beschwerdeführerin wirtschaftliche Eigentümerin der Wirtschaftsgüter und aus diesem Grunde auch zur Selbstverbrauchsteuer heranzuziehen gewesen. Bezüglich der Behauptung der Beschwerdeführerin, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter zur Gänze mit Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln angeschafft worden seien, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass diese Wirtschaftsgüter von den Treugebern und nicht von der Beschwerdeführerin angeschafft worden seien. Die zur Anschaffung nötigen Mittel seien der Beschwerdeführerin lediglich zur treuhändigen Verwendung zur Verfügung gestellt worden; die Beschwerdeführerin sei aber nie wirtschaftliche Eigentümerin der Treuhandgelder geworden. Dies gehe auch eindeutig aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Treuhandkonten nicht ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen seien, hervor. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1967, Zl. 283/67, Slg. Nr. 3687/F, sei zu entnehmen, dass nicht nur die finanziellen Mittel, aus denen die Anschaffungen getätigt worden seien, sondern auch der Anschaffungsvorgang selbst den Treugebern und nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Da der Beschwerdeführerin Geldmittel und daher auch Subventionen nicht zugeflossen seien, die Treugeber sich nicht selbst subventionieren könnten und infolgedessen für die Anschaffung der Wirtschaftsgüter nicht Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln im Sinne des Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972, sondern Eigenmittel der Treugeber verwendet worden seien, müssten die Wirtschaftsgüter mit ihren vollen Anschaffungskosten angesetzt werden. Was die Umsatzsteuer für das Streitjahr betreffe, so entsteht die Selbstverbrauchsteuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem der Unternehmer die Wirtschaftsgüter der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführe. Ab der betrieblichen Widmung sei aber die Beschwerdeführerin wirtschaftliche Eigentümerin der Wirtschaftsgüter und aus diesem Grunde auch zur Selbstverbrauchsteuer heranzuziehen gewesen.

Abgesehen davon sei es eines der wesentlichsten Kriterien einer Zuwendung im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972, dass es sich um einen nicht rückzahlbaren Zuschuss (ausgenommen den Fall widmungswidriger Verwendung) seitens der öffentlichen Hand handle. Die Beschwerdeführerin sei jedoch vertraglich verpflichtet, die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter den Treugebern zu den ursprünglichen Anschaffungskosten abzukaufen, sobald diese sie dazu aufforderten, spätestens jedoch bei Erzielung eines Gewinnes aus dem Betrieb des Flughafens. Abgesehen davon sei es eines der wesentlichsten Kriterien einer Zuwendung im Sinne des Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972, dass es sich um einen nicht rückzahlbaren Zuschuss (ausgenommen den Fall widmungswidriger Verwendung) seitens der öffentlichen Hand handle. Die Beschwerdeführerin sei jedoch vertraglich verpflichtet, die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter den Treugebern zu den ursprünglichen Anschaffungskosten abzukaufen, sobald diese sie dazu aufforderten, spätestens jedoch bei Erzielung eines Gewinnes aus dem Betrieb des Flughafens.

Ein weiteres Kriterium einer Subvention sei, dass derartigen Zuwendungen keine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers gegenüberstehe. Im Beschwerdefall liege jedoch immer eine Gegenleistung vor. Werte man die Anschaffung der Wirtschaftsgüter als durch die Gebietskörperschaften selbst erfolgt, so stehe den aufgewendeten Mitteln das Eigentum an den Wirtschaftsgütern gegenüber. Für den Fall, dass die Anschaffung als durch die Beschwerdeführerin erfolgt gelte, stehe den Mitteln eine Erhöhung des Wertes der Anteile der drei Gebietskörperschaften an der Gesellschaft m.b.H. gegenüber.

Schließlich würden Subventionen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften in ihrer Eigenschaft als Hoheitsträger vergeben. Sie würden über Ansuchen im Rahmen der jeweiligen Subventionsordnung bewilligt und dekretmäßig zugeteilt. Zahlungen im privatrechtlichen Tätigkeitsbereich der Gebietskörperschaften seien niemals Subventionen. Die Beschwerdeführerin habe trotz Aufforderung keine Bewilligungsdekrete vorgelegt. Die Gebietskörperschaften seien Gesellschafter der Beschwerdeführerin und in dieser Eigenschaft privatrechtlich tätig.

Auch das unbestrittenermaßen vorliegende öffentliche Interesse am Flugverkehr könne nicht dazu führen, die Treugelder als Subventionen zu werten. Die Errichtung und der Betrieb eines Verkehrsflughafens stelle im Gegensatz zum Vorbringen der Beschwerdeführerin keine Erfüllung öffentlich-rechtlicher und somit hoheitlicher Aufgaben dar, sondern sei eindeutig eine gewerbliche Tätigkeit.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1982, Zl. 15/2257/80, lasse ebenfalls keine andere Auslegung zu. Der Verwaltungsgerichtshof habe damals lediglich die Frage aufgeworfen, ob nicht einer Stadt als Alleingesellschafterin einer Kapitalgesellschaft ein im Hoheitsbereich gelegenes Förderungsinteresse zuzubilligen sei, wenn gleichzeitig für dasselbe Vorhaben auch Bund und Land als Nichtgesellschafter echte Subventionen gewährten. Ein Treuhandverhältnis sei in diesem Fall jedoch nicht vorgelegen.

Abschließend zur Subventionsfrage verwies die belangte Behörde nochmals auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1967, Zl. 283/67, Slg. Nr. 3687/F. Der Verwaltungsgerichtshof habe darin zum Ausdruck gebracht, dass die damalige Beschwerdeführerin, eine völlig gleichartig konstruierte Flughafenbetriebs-Gesellschaft m.b.H., zur Vornahme der AfA von den Anlagegütern ab dem Zeitpunkt ihrer Inbetriebnahme berechtigt gewesen sei. Dies hätte nicht der Fall sein können, wären die Anlagegüter als mit Subventionen angeschafft anzusehen gewesen.

Zum Einwand der Beschwerdeführerin, die Objektablösen seien Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG und daher gemäß § 29 Abs. 3 i. V.m. § 6 Z. 9 lit. a UStG 1972 von der Selbstverbrauchsteuer befreit, führte die belangte Behörde aus, dass die Beschwerdeführerin beim Erwerb der Abbruchobjekte lediglich als Treuhänderin aufgetreten und die Zahlung der Objektablösen und der Abbruchkosten aus den Eigenmitteln der Treugeber erfolgt sei. Die Anschaffungen seien daher durch die Miteigentümer selbst getätigt worden. Die Beschwerdeführerin habe selbst keine Wirtschaftsgüter durch einen nach § 6 Z. 9 lit. a UStG 1972 tatsächlich oder fiktiv steuerfreien Umsatz erworben und könne infolgedessen auch nicht der Begünstigung des § 29 Abs. 3 UStG 1972 teilhaftig werden. Zum Einwand der Beschwerdeführerin, die Objektablösen seien Grundstücke im Sinne des Paragraph 2, GrEStG und daher gemäß Paragraph 29, Absatz 3, i. römisch fünf.m. Paragraph 6, Ziffer 9, Litera a, UStG 1972 von der Selbstverbrauchsteuer befreit, führte die belangte Behörde aus, dass die Beschwerdeführerin beim Erwerb der Abbruchobjekte lediglich als Treuhänderin aufgetreten und die Zahlung der Objektablösen und der Abbruchkosten aus den Eigenmitteln der Treugeber erfolgt sei. Die Anschaffungen seien daher durch die Miteigentümer selbst getätigt worden. Die

Beschwerdeführerin habe selbst keine Wirtschaftsgüter durch einen nach Paragraph 6, Ziffer 9, Litera a, UStG 1972 tatsächlich oder fiktiv steuerfreien Umsatz erworben und könne infolgedessen auch nicht der Begünstigung des Paragraph 29, Absatz 3, UStG 1972 teilhaftig werden.

Aber selbst wenn man der Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung gemäß § 29 Abs. 3 UStG 1972 zuerkennen wollte, würde dies im Endeffekt ohne steuerliche Auswirkung bleiben. Die diversen Bauwerke seien anschließend an den Erwerb abgebrochen worden, um die Baumaßnahmen zur Rollbahnverlängerung und Sicherheitszonenerweiterung zu ermöglichen. Der den Anschaffungskosten entsprechende Restbuchwert sei zusammen mit den Abbruchkosten zu aktivieren und zähle zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Neu- bzw. Ersatzinvestition. Dies lasse sich auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juni 1980, Zl. 55, 186/79, ableiten. Wenn nun zwar die Anschaffungskosten der Bauwerke gemäß § 29 Abs. 3 UStG 1972 aus der Bemessungsgrundlage für die Selbstverbrauchsteuer auszuscheiden seien, so müssten dieser die Restbuchwerte (und Abbruchkosten) der Bauwerke schließlich wieder hinzugerechnet werden, denn § 29 Abs. 2 UStG 1972 bestimme ausdrücklich, dass Selbstverbrauch auch hinsichtlich von Aufwendungen vorliege, die im Zusammenhang mit körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens getätigt würden und nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes aktivierungspflichtig seien. Die Objektablösen würden nichts anderes als zusätzliche Anschaffungskosten der Rollbahn darstellen. Diese wiederum sei nicht als Grund und Boden, sondern als von der Selbstverbrauchsteuer nicht befreite Betriebsvorrichtung im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 2 GrEStG anzusehen. Aber selbst wenn man der Beschwerdeführerin die Steuerbefreiung gemäß Paragraph 29, Absatz 3, UStG 1972 zuerkennen wollte, würde dies im Endeffekt ohne steuerliche Auswirkung bleiben. Die diversen Bauwerke seien anschließend an den Erwerb abgebrochen worden, um die Baumaßnahmen zur Rollbahnverlängerung und Sicherheitszonenerweiterung zu ermöglichen. Der den Anschaffungskosten entsprechende Restbuchwert sei zusammen mit den Abbruchkosten zu aktivieren und zähle zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten einer Neu- bzw. Ersatzinvestition. Dies lasse sich auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juni 1980, Zl. 55, 186/79, ableiten. Wenn nun zwar die Anschaffungskosten der Bauwerke gemäß Paragraph 29, Absatz 3, UStG 1972 aus der Bemessungsgrundlage für die Selbstverbrauchsteuer auszuscheiden seien, so müssten dieser die Restbuchwerte (und Abbruchkosten) der Bauwerke schließlich wieder hinzugerechnet werden, denn Paragraph 29, Absatz 2, UStG 1972 bestimme ausdrücklich, dass Selbstverbrauch auch hinsichtlich von Aufwendungen vorliege, die im Zusammenhang mit körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens getätigt würden und nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes aktivierungspflichtig seien. Die Objektablösen würden nichts anderes als zusätzliche Anschaffungskosten der Rollbahn darstellen. Diese wiederum sei nicht als Grund und Boden, sondern als von der Selbstverbrauchsteuer nicht befreite Betriebsvorrichtung im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 2, GrEStG anzusehen.

Zum Einwand der Beschwerdeführerin, der "Lufttraum" stelle ein selbstständig bewertbares, nicht körperliches Wirtschaftsgut dar, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass § 35 der Zivilflugplatzverordnung besage, dass ein Zivilflugplatz nur betrieben werden dürfe, wenn der Schutzbereich der für den An- und Abflug bestimmten Bewegungsflächen frei von Hindernissen sei. Auf den Betrieb eines Flughafens bezogen stelle der zugehörige Lufttraum kein selbstständiges und selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut dar, sondern bilde eine untrennbare Einheit mit der Start- und Landebahn. Zum Einwand der Beschwerdeführerin, der "Lufttraum" stelle ein selbstständig bewertbares, nicht körperliches Wirtschaftsgut dar, vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass Paragraph 35, der Zivilflugplatzverordnung besage, dass ein Zivilflugplatz nur betrieben werden dürfe, wenn der Schutzbereich der für den An- und Abflug bestimmten Bewegungsflächen frei von Hindernissen sei. Auf den Betrieb eines Flughafens bezogen stelle der zugehörige Lufttraum kein selbstständiges und selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut dar, sondern bilde eine untrennbare Einheit mit der Start- und Landebahn.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut vorliege, komme es auf die Verkehrsauffassung an, wobei eine gewisse bei der Veräußerung ins Gewicht fallende Selbstständigkeit des Wirtschaftsgutes entscheidend sei, sofern dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflege. Nach der Verkehrsauffassung - wie auch nach tatsächlicher Übung, Zweckbestimmung und wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit - bildeten ein Flughafen und der darüber befindliche Lufttraum wohl in jeder Hinsicht eine untrennbare Einheit. Die von der Stadt Graz erhobene Steuer für die Inanspruchnahme öffentlichen Luftraumes stelle lediglich ein Benützungsentgelt dar und sage nichts über einen Wert des Luftraumes an sich bzw. über eine allgemeine, von Grund und Boden abgesonderte Bewertbarkeit des Luftraumes aus. Sofern die

Beschwerdeführerin schließlich auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Errichtung von Skipisten Bezug nehme und verneine, dass die dabei vorgenommenen geringfügigen Veränderungen der Natur die Schaffung eines nicht körperlichen Wirtschaftsgutes bewirkten, müsse ihr entgegnet werden, dass für die Schaffung der Rollbahn und damit auch der mit dieser eine untrennbare Einheit bildenden Sicherheitszone schwere Eingriffe in die Natur notwendig gewesen seien. Über ein selbstständiges Wirtschaftsgut "Luftraum" werde in den betreffenden Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes keine Aussage gemacht. Abgesehen davon sei der Luftraum nur im Zusammenhang mit der Start- und Landebahn von Bedeutung, ohne dazugehörige Piste sei er wertlos.

Schließlich könne sich die belangte Behörde auch nicht der Ansicht der Beschwerdeführerin anschließen, dass der Luftraum eher mit dem zugehörigen Grund und Boden gemeinsam zu bewerten sei als mit der weit entfernt liegenden Start- und Landebahn. Da der Grund und Boden sich im Alleineigentum der Republik Österreich befinde, die zur Anschaffung der Start- und Landebahn gehörigen Aufwendungen jedoch von der Miteigentümergeinschaft (Republik Österreich, Land Steiermark und Stadt Graz) getätigt worden seien und in weiterer Folge wirtschaftliches Eigentum der Beschwerdeführerin darstellten, sei eine gemeinsame Bewertung mangels Eigentümeridentität nicht möglich.

Bezüglich der "Graspiste West" würden ebenfalls nicht bloß Aufwendungen auf Grund und Boden vorliegen, zumal das Einbringen einer tragfähigen Rollierung und das Markieren mit farbigen Betonplatten erforderlich gewesen seien. Laufende Reparatur- und Erhaltungskosten würden überdies das Merkmal der Abnutzbarkeit beweisen. Auch die "Graspiste West" bilde mit der zugehörigen unbebauten Sicherheitszone und ihrem Luftraum eine wirtschaftliche Einheit, vorausgesetzt, sie lasse sich überhaupt aus dem Verband des Flughafens herauslösen. In steuerlicher Hinsicht würde auch die Annahme, dass die Piste samt zugehöriger Sicherheitszone und Luftraum lediglich einen Teil des übrigen Flughafens und daher mit diesem zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilde, zu keinem anderen Ergebnis führen.

Die Aufwendungen zur Adaptierung des im Eigentum der Republik Österreich stehenden und von der Beschwerdeführerin gepachteten Grund und Bodens für Zwecke der Luftfahrt, seien nicht im Interesse des Grundeigentümers getätigt worden, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil der Beschwerdeführerin, nämlich der Schaffung und Erweiterung des Flughafenareals. Aufwendungen des Pächters zur Instandsetzung oder zum Umbau der gepachteten Sache seien aber bewertungsfähige körperliche abnutzbare Wirtschaftsgüter, die bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens mit ihrem Teilwert zu bewerten seien.

Gegen diese Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Steiermark richten sich die vorliegenden Beschwerden, in denen jeweils Rechtswidrigkeit des Inhaltes des jeweils angefochtenen Bescheides sowie dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Der Bundesminister für Finanzen legte die jeweiligen Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde zu der jeweiligen Beschwerde erstattete Gegenschrift vor. In beiden Gegenschriften wird die kostenpflichtige Abweisung der jeweiligen Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Beischaftung einer Ausfertigung des Bescheides des Bundesministers für Verkehr und verstaatlichte Unternehmungen als Oberste Zivilluftfahrtbehörde betreffend die Bewilligung der Erweiterung des Zivilflughafens "Graz" vom 17. Juli 1970 die Verbindung beider Beschwerden wegen ihres sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung beschlossen und danach erwogen:

Gemäß § 29 Abs. 1 UStG 1972, BGBl. Nr. 223, idF des Bundesgesetzes vom 23. Februar 1979, BGBl. Nr. 101, unterlag in der Zeit vom 1. Jänner 1973 bis zum 31. Dezember 1978 auch der Selbstverbrauch der Umsatzsteuer. Gemäß Paragraph 29, Absatz eins, UStG 1972, Bundesgesetzblatt, Nr. 223, in der Fassung des Bundesgesetzes vom 23. Februar 1979, Bundesgesetzblatt, Nr. 101, unterlag in der Zeit vom 1. Jänner 1973 bis zum 31. Dezember 1978 auch der Selbstverbrauch der Umsatzsteuer.

Auf Grund § 29 Abs. 2 UStG 1972 lag Selbstverbrauch vor, wenn ein Unternehmer körperliche Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungs- und Herstellungskosten nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1967 im Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, im Inland der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführte; das galt auch für Aufwendungen, die im Zusammenhang mit körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens getätigt wurden und nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1967 aktivierungspflichtig waren. Auf Grund

Paragraph 29, Absatz 2, UStG 1972 lag Selbstverbrauch vor, wenn ein Unternehmer körperliche Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungs- und Herstellungskosten nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1967 im Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, im Inland der Verwendung oder Nutzung als Anlagevermögen zuführte; das galt auch für Aufwendungen, die im Zusammenhang mit körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens getätigt wurden und nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1967 aktivierungspflichtig waren.

Nach § 29 Abs. 6 UStG 1972 war Bemessungsgrundlage der Wert, der im Zeitpunkt des Selbstverbrauches nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung für die Wirtschaftsgüter oder für die aktivierungspflichtigen Aufwendungen anzusetzen war. Gemäß § 6 Z. 10 EStG 1972 gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von Zuwendungen im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972 angeschafft oder hergestellt wurden, nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen. Nach Paragraph 29, Absatz 6, UStG 1972 war Bemessungsgrundlage der Wert, der im Zeitpunkt des Selbstverbrauches nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung für die Wirtschaftsgüter oder für die aktivierungspflichtigen Aufwendungen anzusetzen war. Gemäß Paragraph 6, Ziffer 10, EStG 1972 gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von Zuwendungen im Sinne des Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972 angeschafft oder hergestellt wurden, nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen.

Im Erkenntnis vom 24. November 1967, Zl. 283/67, Slg. Nr. 3687/F, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde der Flughafenbetriebs-Gesellschaft m.b.H. Salzburg, die rechtlich die gleiche Konstruktion aufweist wie die Beschwerdeführerin, behandelt. Als Gesellschafter traten ebenfalls drei Gebietskörperschaften (die Republik Österreich, das Land Salzburg und die Stadt Salzburg) im gleichen Beteiligungsverhältnis wie bei der nunmehrigen Beschwerdeführerin auf. Auch die Bestimmungen der Treuhandverträge stimmen miteinander überein. Der Verwaltungsgerichtshof vertrat damals die Ansicht, dass die von den Treugebern zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im wirtschaftlichen Eigentum der Flughafen Betriebs-Gesellschaft m.b.H. Salzburg stehen. Er sieht keinen Anlass, von dieser Auffassung abzugehen.

Die Beschwerdeführerin irrt, wenn sie meint, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem zuletzt zitierten Erkenntnis nur von den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ausgegangen sei. Zur Vornahme der AfA ist grundsätzlich nur der Eigentümer berechtigt. Maßgebend ist dabei das wirtschaftliche Eigentum. Die belangte Behörde hat daher zu Recht bei ihrer Begründung der Aktivierungspflicht auf das oben zitierte Erkenntnis Bezug genommen.

An dieser Stelle ist zur Vermeidung von Missverständnissen zu bemerken, dass der Verwaltungsgerichtshof die in den angefochtenen Bescheiden vertretene Auffassung, wonach die zu aktivierenden Kosten zu den Landepisten zu rechnen seien, nicht teilt. In der Folge wird jedoch noch zu begründen sein, dass durch diese Rechtswidrigkeit die Beschwerdeführerin schon deshalb in keinem subjektiv-öffentlichen Recht verletzt wurde, weil die belangte Behörde die Berufungen der Beschwerdeführerin im Ergebnis zu Recht abwies.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass ein Fall des § 24 Abs. 1 lit. b bzw. c BAO vorliege, ist nicht zielführend. Das Treuhandeigentum ist eine Form des wirtschaftlichen Eigentums. Die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes folgt durchgehend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, also dem Prinzip, dass Wirtschaftsgüter bei dem Steuersubjekt zu berücksichtigen sind, das eine tatsächliche Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1972, Zl. 54/72, Slg. Nr. 4426/F, und vom 19. März 1974, Zl. 1848/73, Slg. Nr. 4658/F, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, Wien 1980, S 63, Anmerkung zu § 24 BAO). Der Einwand der Beschwerdeführerin, dass ein Fall des Paragraph 24, Absatz eins, Litera b, bzw. c BAO vorliege, ist nicht zielführend. Das Treuhandeigentum ist eine Form des wirtschaftlichen Eigentums. Die Zurechnung eines Wirtschaftsgutes folgt durchgehend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, also dem Prinzip, dass Wirtschaftsgüter bei dem Steuersubjekt zu berücksichtigen sind, das eine tatsächliche Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht vergleiche , die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1972, Zl. 54/72, Slg. Nr. 4426/F, und vom 19. März 1974, Zl. 1848/73, Slg. Nr. 4658/F, sowie Stoll, Bundesabgabenordnung Handbuch, Wien 1980, S 63, Anmerkung zu Paragraph 24, BAO).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um betriebliche Anlagegüter, die von Anfang an dem Betrieb der beschwerdeführenden Gesellschaft dienten. Die Gesellschaft hat diese Wirtschaftsgüter von Anfang an auf ihre Kosten instandzuhalten und auch das Risiko ihres Unbrauchbarwerdens zu tragen. Ebenso haftet sie ohne Einschränkung für alle durch diese Wirtschaftsgüter verursachten Schäden. Außerdem muss sie auf eigene Kosten zur Verringerung der Gefahren die üblichen Haftpflicht- und Unfallversicherungen abschließen. Schließlich ist die Beschwerdeführerin verpflichtet, die Gegenstände des Treuhandvermögens zu den Anschaffungswerten zu erwerben, sobald sie Gewinne aus ihrem Unternehmen erzielt bzw. sobald die Treugeber dies verlangen. Im Rahmen ihres Unternehmens kann die Beschwerdeführerin frei über die Wirtschaftsgüter verfügen. Es liegt nun zwar privatrechtlich ein Treuhandverhältnis vor, in steuerlicher Hinsicht muss jedoch auf Grund der tatsächlichen Kosten- und Gefahrenverteilung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter an die Beschwerdeführerin als wirtschaftliche Eigentümerin gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO vorgenommen werden (siehe das bereits zitierte Erkenntnis vom 24. November 1967, Z1. 283/67, Slg. Nr. 3687/F).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um betriebliche Anlagegüter, die von Anfang an dem Betrieb der beschwerdeführenden Gesellschaft dienten. Die Gesellschaft hat diese Wirtschaftsgüter von Anfang an auf ihre Kosten instandzuhalten und auch das Risiko ihres Unbrauchbarwerdens zu tragen. Ebenso haftet sie ohne Einschränkung für alle durch diese Wirtschaftsgüter verursachten Schäden. Außerdem muss sie auf eigene Kosten zur Verringerung der Gefahren die üblichen Haftpflicht- und Unfallversicherungen abschließen. Schließlich ist die Beschwerdeführerin verpflichtet, die Gegenstände des Treuhandvermögens zu den Anschaffungswerten zu erwerben, sobald sie Gewinne aus ihrem Unternehmen erzielt bzw. sobald die Treugeber dies verlangen. Im Rahmen ihres Unternehmens kann die Beschwerdeführerin frei über die Wirtschaftsgüter verfügen. Es liegt nun zwar privatrechtlich ein Treuhandverhältnis vor, in steuerlicher Hinsicht muss jedoch auf Grund der tatsächlichen Kosten- und Gefahrenverteilung eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter an die Beschwerdeführerin als wirtschaftliche Eigentümerin gemäß Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO vorgenommen werden (siehe das bereits zitierte Erkenntnis vom 24. November 1967, Z1. 283/67, Slg. Nr. 3687/F).

Da der aufrechte Bestand des Treuhandverhältnisses in zivilrechtlicher Hinsicht nicht bestritten wurde, ist in der Abstandnahme der Zeugeneinvernahme zu diesem Thema durch die belangte Behörde kein Verfahrensmangel zu erblicken.

Die Beschwerdeführerin wendet weiters ein, dass sämtliche Wirtschaftsgüter unter Verwendung von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln gemäß § 3 Z. 29 EStG 1972 angeschafft worden seien. Die Beschwerdeführerin wendet weiters ein, dass sämtliche Wirtschaftsgüter unter Verwendung von Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln gemäß Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972 angeschafft worden seien.

§ 3 Z. 29 EStG 1972 besagt, dass Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse), die auf Grund gesetzlicher Ermächtigung, eines Beschlusses der zuständigen Landesregierung, eines Beschlusses des zuständigen Gemeinderates oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewährt und hiefür auch verwendet werden, von der Einkommensteuer befreit sind. Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972 besagt, dass Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse), die auf Grund gesetzlicher Ermächtigung, eines Beschlusses der zuständigen Landesregierung, eines Beschlusses des zuständigen Gemeinderates oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewährt und hiefür auch verwendet werden, von der Einkommensteuer befreit sind.

Unbestrittenermaßen hat aber die Beschwerdeführerin die strittigen Wirtschaftsgüter unter Verwendung der von der Miteigentümergeinschaft zur Verfügung gestellten Treuhandgelder angeschafft. Diese Treuhandgelder werden auf gesondert geführten Treuhandkonten erfasst, die nicht zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehören, sondern Sondervermögen der Gesellschafter darstellen. Die mit den Treuhandgeldern angeschafften Wirtschaftsgüter stehen im Miteigentum der Treugeber und werden der Beschwerdeführerin lediglich zur Verfügung gestellt, und zwar unentgeltlich. Die Beschwerdeführerin ist in weiterer Folge zwar wirtschaftliche Eigentümerin der Anlagegüter, sie schafft sie jedoch nicht selbst an. Dies geht auch daraus hervor, dass die Beschwerdeführerin vertraglich verpflichtet ist, die Wirtschaftsgüter zu den Anschaffungswerten zu erwerben, sobald die Treugeber dies verlangen bzw. sobald die Beschwerdeführerin Gewinne aus ihrer Tätigkeit erzielt. Die Treugeber überlassen der Beschwerdeführerin die Geldmittel nur vorübergehend zum treuhändigen Gebrauch. Beim späteren Erwerb der Wirtschaftsgüter durch die Beschwerdeführerin erhalten die Treugeber ihre Geldmittel refundiert. Der Beschwerdeführerin fließen also weder

Geldmittel zu noch erhält sie Subventionen in Form von Sachgütern, da ja im Treuhandvertrag festgelegt worden ist, dass sie die Anlagegüter in der Zukunft den Treugebern abkaufen wird. Die Beschwerdeführerin erhält somit keinerlei Subventionen, insbesondere auch keine Zuwendungen im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972. Abgesehen davon werden die Geldmittel der Beschwerdeführerin von der Gemeinschaft der genannten drei Gebietskörperschaften als Treugeber und nicht von den einzelnen Gebietskörperschaften selbst in Ausübung ihrer Hoheitsgewalt zum treuhändigen Gebrauch überlassen. Schon aus diesem Grunde kann die Beschwerdeführerin bezüglich der Geldmittel nicht Subventionsempfängerin im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972 sein. Subventionsempfänger könnte allenfalls die von den drei genannten Gebietskörperschaften gebildete Miteigentümergeinschaft sein. Für eine beabsichtigte Subventionsgewährung seitens der genannten Gebietskörperschaften an diese finden sich in den vorgelegten Verwaltungsakten jedoch keinerlei Anhaltspunkte. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin - trotz Aufforderung durch die belangte Behörde - keine Unterlagen vorgelegt, aus denen eine Subventionierungsabsicht der Gebietskörperschaften ersichtlich wäre. Dazu wäre sie aber beim Vorhandensein derartiger Unterlagen auf Grund ihrer Mitwirkungspflicht an der Ermittlung des wahren Sachverhaltes verpflichtet gewesen. Unbestrittenermaßen hat aber die Beschwerdeführerin die strittigen Wirtschaftsgüter unter Verwendung der von der Miteigentümergeinschaft zur Verfügung gestellten Treuhandgelder angeschafft. Diese Treuhandgelder werden auf gesondert geführten Treuhandkonten erfasst, die nicht zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin gehören, sondern Sondervermögen der Gesellschafter darstellen. Die mit den Treuhandgeldern angeschafften Wirtschaftsgüter stehen im Miteigentum der Treugeber und werden der Beschwerdeführerin lediglich zur Verfügung gestellt, und zwar unentgeltlich. Die Beschwerdeführerin ist in weiterer Folge zwar wirtschaftliche Eigentümerin der Anlagegüter, sie schafft sie jedoch nicht selbst an. Dies geht auch daraus hervor, dass die Beschwerdeführerin vertraglich verpflichtet ist, die Wirtschaftsgüter zu den Anschaffungswerten zu erwerben, sobald die Treugeber dies verlangen bzw. sobald die Beschwerdeführerin Gewinne aus ihrer Tätigkeit erzielt. Die Treugeber überlassen der Beschwerdeführerin die Geldmittel nur vorübergehend zum treuhändigen Gebrauch. Beim späteren Erwerb der Wirtschaftsgüter durch die Beschwerdeführerin erhalten die Treugeber ihre Geldmittel refundiert. Der Beschwerdeführerin fließen also weder Geldmittel zu noch erhält sie Subventionen in Form von Sachgütern, da ja im Treuhandvertrag festgelegt worden ist, dass sie die Anlagegüter in der Zukunft den Treugebern abkaufen wird. Die Beschwerdeführerin erhält somit keinerlei Subventionen, insbesondere auch keine Zuwendungen im Sinne des Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972. Abgesehen davon werden die Geldmittel der Beschwerdeführerin von der Gemeinschaft der genannten drei Gebietskörperschaften als Treugeber und nicht von den einzelnen Gebietskörperschaften selbst in Ausübung ihrer Hoheitsgewalt zum treuhändigen Gebrauch überlassen. Schon aus diesem Grunde kann die Beschwerdeführerin bezüglich der Geldmittel nicht Subventionsempfängerin im Sinne des Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972 sein. Subventionsempfänger könnte allenfalls die von den drei genannten Gebietskörperschaften gebildete Miteigentümergeinschaft sein. Für eine beabsichtigte Subventionsgewährung seitens der genannten Gebietskörperschaften an diese finden sich in den vorgelegten Verwaltungsakten jedoch keinerlei Anhaltspunkte. Im Übrigen hat die Beschwerdeführerin - trotz Aufforderung durch die belangte Behörde - keine Unterlagen vorgelegt, aus denen eine Subventionierungsabsicht der Gebietskörperschaften ersichtlich wäre. Dazu wäre sie aber beim Vorhandensein derartiger Unterlagen auf Grund ihrer Mitwirkungspflicht an der Ermittlung des wahren Sachverhaltes verpflichtet gewesen.

Die Rückzahlungsvereinbarung im Treuhandvertrag steht jedenfalls im Widerspruch zur Annahme einer Subventionierungsabsicht. Wären von den Gebietskörperschaften Zuwendungen im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972 beabsichtigt gewesen, so wären die den Erwerb der Wirtschaftsgüter durch die Beschwerdeführerin regelnden Vertragsklauseln überflüssig. Die Rückzahlungsvereinbarung im Treuhandvertrag steht jedenfalls im Widerspruch zur Annahme einer Subventionierungsabsicht. Wären von den Gebietskörperschaften Zuwendungen im Sinne des Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972 beabsichtigt gewesen, so wären die den Erwerb der Wirtschaftsgüter durch die Beschwerdeführerin regelnden Vertragsklauseln überflüssig.

Das öffentliche Interesse an der Luftfahrt und der Schaffung eines betriebsfähigen Flugplatzes wurde von der belangten Behörde nicht bestritten. Es ist daher kein Verfahrensmangel darin zu erblicken, dass die belangte Behörde von einer Zeugeneinvernahme zu dieser Frage Abstand nahm. Das Bestehen eines öffentlichen Interesses an der Schaffung eines funktionsfähigen Flugplatzes ist jedoch noch kein Beweis für das Vorliegen von Subventionen.

Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1982,

Zl. 15/2257/80, ÖStZB 7/1983, S 146, geht ins Leere, da der Verwaltungsgerichtshof damals zwar darüber zu entscheiden hatte, ob die Alleingesellschafterin Geldmittel im Rahmen ihrer privatrechtlichen Tätigkeit oder als Subvention zur Verfügung gestellt hatte, zwei Nichtgesellschafter jedoch zweifelsfrei für denselben Zweck Subventionen gewährt hatten. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1982, Zl. 15/2257/80, ÖStZB 7 aus 1983, S 146, geht ins Leere, da der Verwaltungsgerichtshof damals zwar darüber zu entscheiden hatte, ob die Alleingesellschafterin Geldmittel im Rahmen ihrer privatrechtlichen Tätigkeit oder als Subvention zur Verfügung gestellt hatte, zwei Nichtgesellschafter jedoch zweifelsfrei für denselben Zweck Subventionen gewährt hatten.

Im Falle der Beschwerdeführerin stellten aber lediglich die als Gesellschafter auftretenden Gebietskörperschaften Geldmittel zur Verfügung und bezeichneten diese Beträge nie als Subventionen. Der damalige Sachverhalt ist daher mit dem nunmehr zu beurteilenden nicht vergleichbar.

Da bei Beachtung obiger Ausführungen Zuwendungen im Sinne des § 3 Z. 29 EStG 1972 nicht vorliegen, waren die Wirtschaftsgüter mit den vollen Anschaffungskosten bei der Beschwerdeführerin zu aktivieren. Da bei Beachtung obiger Ausführungen Zuwendungen im Sinne des Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972 nicht vorliegen, waren die Wirtschaftsgüter mit den vollen Anschaffungskosten bei der Beschwerdeführerin zu aktivieren.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, bei ihr seien Anschaffungskosten nicht angefallen, ist nicht zielführend, da sie laut Treuhandvertrag verpflichtet ist, die Wirtschaftsgüter jederzeit auf Verlangen der Treugeber zu den Anschaffungswerten zu erwerben.

Abgesehen davon ist gemäß dem bereits zitierten § 29 Abs. 6 UStG 1972 Bemessungsgrundlage für den Selbstverbrauch der Wert, der im Zeitpunkt des Selbstverbrauches nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung für die Wirtschaftsgüter oder die aktivierungspflichtigen Aufwendungen anzusetzen ist. Der Selbstverbrauch ist im Zeitpunkt der Inbetriebnahme eines körperlichen Wirtschaftsgutes als Anlagevermögen bewirkt (vgl. Erkenntnis vom 17. März 1976, Zl. 1534/75, Slg. Nr. 4955/F). Abgesehen davon ist gemäß dem bereits zitierten Paragraph 29, Absatz 6, UStG 1972 Bemessungsgrundlage für den Selbstverbrauch der Wert, der im Zeitpunkt des Selbstverbrauches nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung für die Wirtschaftsgüter oder die aktivierungspflichtigen Aufwendungen anzusetzen ist. Der Selbstverbrauch ist im Zeitpunkt der Inbetriebnahme eines körperlichen Wirtschaftsgutes als Anlagevermögen bewirkt vergleiche , Erkenntnis vom 17. März 1976, Zl. 1534/75, Slg. Nr. 4955/F).

Da die Beschwerdeführerin wirtschaftliche Eigentümerin der strittigen Wirtschaftsgüter und infolgedessen zur Aktivierung derselben verpflichtet sowie zur Geltendmachung der entsprechenden AfA berechtigt ist, bilden die in der Steuerbilanz anzusetzenden vollen Anschaffungskosten die Bemessungsgrundlage für die Selbstverbrauchsteuer.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass selbst in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Kaufverpflichtung einer Rückzahlungsverpflichtung nicht gleichzusetzen sei, kann ihr ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen. § 3 Z. 29 EStG 1972 verlangt nämlich, dass die gewährten Zuwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet werden. Sofern aber der "Zuwendungsempfänger" verpflichtet ist, die mit den Subventionen angeschafften Wirtschaftsgüter dem Subventionsgeber abzukaufen, liegt eindeutig eine Rückzahlung der zuvor zur Verfügung gestellten Geldmittel vor. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass selbst in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Kaufverpflichtung einer Rückzahlungsverpflichtung nicht gleichzusetzen sei, kann ihr ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen. Paragraph 3, Ziffer 29, EStG 1972 verlangt nämlich, dass die gewährten Zuwendungen zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet werden. Sofern aber der "Zuwendungsempfänger" verpflichtet ist, die mit den Subventionen angeschafften Wirtschaftsgüter dem Subventionsgeber abzukaufen, liegt eindeutig eine Rückzahlung der zuvor zur Verfügung gestellten Geldmittel vor.

Zur Frage der Bewertung vertritt der Verwaltungsgerichtshof folgende Ansicht:

Nach § 86 Abs. 1 Luftfahrtgesetz ist die Sicherheitszone der Bereich eines Flugplatzes und seiner Umgebung, innerhalb dessen für die Errichtung oder Erweiterung eines Luftfahrthindernisses im Sinne des § 85 Abs. 1 Luftfahrtgesetz - unbeschadet sonstiger gesetzlicher Vorschriften - eine Bewilligung nach diesem Bundesgesetz erforderlich ist (Ausnahmebewilligung). Nach Paragraph 86, Absatz eins, Luftfahrtgesetz ist die Sicherheitszone der Bereich eines

Flugplatzes und seiner Umgebung, innerhalb dessen für die Errichtung oder Erweiterung eines Luftfahrthindernisses im Sinne des Paragraph 85, Absatz eins, Luftfahrtgesetz - unbeschadet sonstiger gesetzlicher Vorschriften - eine Bewilligung nach diesem Bundesgesetz erforderlich ist (Ausnahmebewilligung).

Auf Grund § 86 Abs. 2 Luftfahrtgesetz ist für einen Flughafenauf jeden Fall eine Sicherheitszone festzulegen. Auf Grund Paragraph 86, Absatz 2, Luftfahrtgesetz ist für einen Flughafen auf jeden Fall eine Sicherheitszone festzulegen.

Daher spricht auch § 1 Zivilflugplatz-Verordnung 1972 (in der Folge: ZFV) vom Schutzbereich als dem Bereich, der für den sicheren Betrieb eines Flugplatzes im Hinblick auf die Hindernisfreiheit zu berücksichtigen ist. Daher spricht auch Paragraph eins, Zivilflugplatz-Verordnung 1972 (in der Folge: ZFV) vom Schutzbereich als dem Bereich, der für den sicheren Betrieb eines Flugplatzes im Hinblick auf die Hindernisfreiheit zu berücksichtigen ist.

Gemäß § 35 Abs. 1 ZFV dürfen Zivilflugplätze nur betrieben werden, wenn der Schutzbereich der für den An- und Abflug bestimmten Bewegungsflächen frei von Hindernissen ist, welche die Sicherheit der Luftfahrt beeinträchtigen, oder wenn durch Beseitigung solcher Hindernisse oder durch ihre Kennzeichnung bzw. Befeuerung die Sicherheit der Luftfahrt gewährleistet wird. Gemäß Paragraph 35, Absatz eins, ZFV dürfen Zivilflugplätze nur betrieben werden, wenn der Schutzbereich der für den An- und Abflug bestimmten Bewegungsflächen frei von Hindernissen ist, welche die Sicherheit der Luftfahrt beeinträchtigen, oder wenn durch Beseitigung solcher Hindernisse oder durch ihre Kennzeichnung bzw. Befeuerung die Sicherheit der Luftfahrt gewährleistet wird.

Gemäß § 35 Abs. 2, 3 und 4 ZFV gelten als Hindernisse insbesondere Bauwerke, Bäume, Sträucher, gespannte Seile und Drähte, Bodenerhebungen, Gruben, Kanäle, ähnliche Bodenvertiefungen sowie Verkehrswege, die während des Flugbetriebes nicht gesperrt werden können. Gemäß Paragraph 35, Absatz 2, 3 und 4 ZFV gelten als Hindernisse insbesondere Bauwerke, Bäume, Sträucher, gespannte Seile und Drähte, Bodenerhebungen, Gruben, Kanäle, ähnliche Bodenvertiefungen sowie Verkehrswege, die während des Flugbetriebes nicht gesperrt werden können.

In diesem Zusammenhang ist auch auf den bereits erwähnten Bewilligungsbescheid des Bundesministers für Verkehr und verstaatlichte Unternehmungen als Oberste Zivilluftfahrtbehörde vom 17. Juli 1970, betreffend die Erweiterung des Flughafens "Graz", zu verweisen, aus dem ersichtlich ist, dass der Beschwerdeführerin folgende Auflagen erteilt wurden:

"Sämtliche innerhalb der erweiterten Flughafengrenzen - die auch den für die Anflugbefeuerung benötigten Geländestreifen einschließen - bestehenden Anlagen, Objekte und Versorgungsleitungen aller Art, sind zu beseitigen. Das Gelände ist zu planieren und die dort verlaufenden Straßen und Wege sind außerhalb der Flughafengrenzen und der im Sicherheitszonenplan gelb angelegten Fläche A so zu verlegen, dass unter Berücksichtigung der Höhe der darauf verkehrenden Fahrzeuge sowie allfälliger Straßenbeleuchtungseinrichtungen weder die untere Begrenzung der Sicherheitszone des Flughafens Graz überschritten noch eine optische oder elektrische Störwirkung verursacht wird, durch die eine Verwechslung mit einer Luftfahrtbefeuerung oder eine Betriebsstörung von Flugsicherungseinrichtungen herbeigeführt werden könnte."

Aus dem oben zitierten Bewilligungsbescheid geht somit eindeutig hervor, dass zum Zwecke des Flughafenausbaues Absiedlungsmaßnahmen, der Abbruch von Objekten, die Verringerung landwirtschaftlicher Nutzflächen sowie die Verlegung von Straßen erforderlich waren.

Auch in der gemäß § 89 Luftfahrtgesetz kundgemachten - z. B. im Österreichischen Nachrichtenblatt für Luftfahrer (ÖNfL I-B 1-13/71) nachzulesenden - Verordnung des Bundesministers für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft vom 16. März 1961, Zl. 33.200/7-I/7-1961, betreffend die Festlegung der Sicherheitszone für den Flughafen Graz, in der Fassung der Verordnung des Bundesministers für Verkehr vom 18. Februar 1971, Zl. 33.203/35-I/8-1971, kommt klar zum Ausdruck, dass der Schutzbereich eine für den Betrieb des Flughafens unbedingt notwendige Vorrichtung ist. Auch in der gemäß Paragraph 89, Luftfahrtgesetz kundgemachten - z. B. im Österreichischen Nachrichtenblatt für Luftfahrer (ÖNfL I-B 1-13/71) nachzulesenden - Verordnung des Bundesministers für Verkehr und Elektrizitätswirtschaft vom 16. März 1961, Zl. 33.200/7-I/7-1961, betreffend die Festlegung der Sicherheitszone für den Flughafen Graz, in der Fassung der Verordnung des Bundesministers für Verkehr vom 18. Februar 1971, Zl. 33.203/35-I/8-1971, kommt klar zum Ausdruck, dass der Schutzbereich eine für den Betrieb des Flughafens unbedingt notwendige Vorrichtung ist.

Zur Vermeidung von Missverständnissen wird an dieser Stelle bemerkt, dass die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden zwar unmissverständlich zum Ausdruck brachte, was sie unter "Start- und Landebahn, etc."

jeweils verstand, diese Ausdrücke jedoch nicht den in der ZFV vorgesehenen Begriffen entsprechen. Die § 1 ZFV entsprechenden Bezeichnungen sind: Zur Vermeidung von Missverständnissen wird an dieser Stelle bemerkt, dass die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden zwar unmissverständlich zum Ausdruck brachte, was sie unter "Start- und Landebahn, etc." jeweils verstand, diese Ausdrücke jedoch nicht den in der ZFV vorgesehenen Begriffen entsprechen. Die Paragraph eins, ZFV entsprechenden Bezeichnungen sind:

Pisten ... für auf Flugplätzen festgelegte Flächen für den Start und die Landung von Luftfahrzeugen (statt des von der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde verwendeten Begriffes "Start- und Landebahn").

Rollwege ... für auf Flugplätzen für die Bewegung von Luftfahrzeugen auf dem Boden (Wasser) - ausgenommen Start und Landung - festgelegte Flächen.

Schutzbereich ... für den für den sicheren Betrieb eines Flugplatzes im Hinblick auf die Hindernisfreiheit zu berücksichtigenden Bereich.

§ 2 BewG besagt, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten ist. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören. Paragraph 2, BewG besagt, dass jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten ist. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen. Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

Gemäß § 68 BewG sind die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen. Dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit wird jedoch insofern Rechnung getragen, als bei der Ermittlung des Teilwertes ausdrücklich darauf Bedacht zu nehmen ist, welcher Wert den einzelnen Wirtschaftsgütern im Rahmen des ganzen Betriebes zukommt. Bei der Ermittlung des Teilwertes einzelner Wirtschaftsgüter ist unter anderem zu beachten, dass Wirtschaftsgüter, die ganz oder teilweise mit Hilfe öffentlicher Zuschüsse angeschafft wurden, bei der Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens ebenso wie Wirtschaftsgüter, die der Betrieb mit eigenen Mitteln beschafft hat, zu bewerten sind. Gemäß Paragraph 68, BewG sind die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen. Dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung der wirtschaftlichen Einheit wird jedoch insofern Rechnung getragen, als bei der Ermittlung des Teilwertes ausdrücklich darauf Bedacht zu nehmen ist, welcher Wert den einzelnen Wirtschaftsgütern im Rahmen des ganzen Betriebes zukommt. Bei der Ermittlung des Teilwertes einzelner Wirtschaftsgüter ist unter anderem zu beachten, dass Wirtschaftsgüter, die ganz oder teilweise mit Hilfe öffentlicher Zuschüsse angeschafft wurden, bei der Einheitswertermittlung des Betriebsvermögens ebenso wie Wirtschaftsgüter, die der Betrieb mit eigenen Mitteln beschafft hat, zu bewerten sind.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes stellt der gesamte Flughafen einschließlich der Sicherheitszone eine einzige wirtschaftliche Einheit dar.

Dies ergibt sich schon aus den vorstehend angeführten Bestimmungen des Luftfahrtgesetzes und der ZFV. Im übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof in vergleichbaren Fällen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit bejaht (siehe z.B. die Erkenntnisse vom 25. November 1964, ZI. 2023/63, Slg. Nr. 3187/F, betreffend ein Erholungsheim und diesem vorgelagerte durch eine Straße getrennte Parzellen, vom 7. Mai 1979, ZI. 323/77, ÖStZB 8/1980, S 96 f, betreffend eine Zollfreizone, und vom 24. September 1981, ZI. 809/79, ÖStZB 15/1982, S 226, betreffend einen Golfplatz samt Klubgebäude). Dies ergibt sich schon aus den vorstehend angeführten Bestimmungen des Luftfahrtgesetzes und der ZFV. Im übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof in vergleichbaren Fällen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit

bejaht (siehe z.B. die Erkenntnisse vom 25. November 1964, Zl. 2023/63, Slg. Nr. 3187/F, betreffend ein Erholungsheim und diesem vorgelagerte durch eine Straße getrennte Parzellen, vom 7. Mai 1979, Zl. 323/77, ÖStZB 8 aus 1980,, S 96 f, betreffend eine Zollfreizone, und vom 24. September 1981, Zl. 809/79, ÖStZB 15 aus 1982,, S 226, betreffend einen Golfplatz samt Klubgebäude).

Maßgebend für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit ist die gemeinsame wirtschaftliche Zweckbestimmung (vgl. das Erkenntnis vom 16. Mai 1956, Zl. 1259/55, Slg. Nr. 1428/F). Maßgebend für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit ist die gemeinsame wirtschaftliche Zweckbestimmung vergleiche , das Erkenntnis vom 16. Mai 1956, Zl. 1259/55, Slg. Nr. 1428/F).

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 4. Dezember 1978, Zl. 1944/77, Slg. Nr. 5327/F, vom 19. Februar 1979, Zl. 2039/77, ÖStZB 17/1979, S 206 f, und vom 25. Juni 1979, Zl. 1872/77, ÖStZB 8/1980, S 103, ausgeführt hat, sind für die Beurteilung der Frage, ob das durch die getätigten Aufwendungen geschaffene Wirtschaftsgut ein solches körperlicher Art ist (und der Selbstverbrauch solcher Wirtschaftsgüter unterlag gemäß § 29 Abs. 1 und 2 UStG 1972 der Selbstverbrauchsteuer), nicht die Eigentumsverhältnisse maßgebend, entscheidend ist vielmehr der objektive Charakter der Investitionen. Liegen Eingriffe in die ursprüngliche Landschaft vor, die in ihrer Gesamtheit etwa jenen vergleichbar sind, die bei der Herstellung einer Forststraße oder eines landwirtschaftlichen Güterweges nötig sind (wie z.B. Ausholungen in größerem Umfang, Verlegung oder Verrohrung von Gerinnen, Anbringung von Sicherheitseinrichtungen etc.), dann kann die Schaffung eines körperlichen Wirtschaftsgutes nicht in Abrede gestellt werden. Zur Schaffung der in Rede stehenden Sicherheitszone waren Absiedlungsmaßnahmen, der Abbruch von Objekten, die Verringerung landwirtschaftlicher Nutzflächen sowie die Verlegung von Straßen erforderlich. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 4. Dezember 1978, Zl. 1944/77, Slg. Nr. 5327/F, vom 19. Februar 1979, Zl. 2039/77, ÖStZB 17 aus 1979,, S 206 f, und vom 25. Juni 1979, Zl. 1872/77, ÖStZB 8 aus 1980,, S 103, ausgeführt hat, sind für die Beurteilung der Frage, ob das durch die getätigten Aufwendungen geschaffene Wirtschaftsgut ein solches körperlicher Art ist (und der Selbstverbrauch solcher Wirtschaftsgüter unterlag gemäß Paragraph 29, Absatz eins und 2 UStG 1972 der Selbstverbrauchsteuer), nicht die Eigentumsverhältnisse maßgebend, entscheidend ist vielmehr der objektive Charakter der Investitionen. Liegen Eingriffe in die ursprüngliche Landschaft vor, die in ihrer Gesamtheit etwa jenen vergleichbar sind, die bei der Herstellung einer Forststraße oder eines landwirtschaftlichen Güterweges nötig sind (wie z.B. Ausholungen in größerem Umfang, Verlegung oder Verrohrung von Gerinnen, Anbringung von Sicherheitseinrichtungen etc.), dann kann die Schaffung eines körperlichen Wirtschaftsgutes nicht in Abrede gestellt werden. Zur Schaffung der in Rede stehenden Sicherheitszone waren Absiedlungsmaßnahmen, der Abbruch von Objekten, die Verringerung landwirtschaftlicher Nutzflächen sowie die Verlegung von Straßen erforderlich.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass der zur Sicherheitszone gehörende Luftraum ein nicht körperliches Wirtschaftsgut darstelle, geht daher ins Leere.

Im Erkenntnis vom 15. Februar 1983, Zl. 82/14/0067, Slg. Nr. 5752/F, hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage auseinander gesetzt, ob getätigte Aufwendungen zu einem (einheitlichen) Wirtschaftsgut oder zu mehreren selbstständig bewertbaren Wirtschaftsgütern geführt haben. Er hat damals ausgeführt, dass für die Lösung dieser Frage die Verkehrsauffassung maßgebend ist. Ein wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern bzw. Teilen von solchen spricht nach der Verkehrsauffassung bisweilen für ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dies ist aber nicht immer der Fall. Ausschlaggebend ist im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbstständigkeit zugebilligt würde. Eine Skiabfahrt kann mehreren Skiliften, die verschiedenen Eigentümern gehören können, dienen. Die Skiabfahrt und Skilifte stellen daher selbstständige Wirtschaftsgüter dar. Auch zwischen dem Asphaltstreifen, dem Laufbalken und der Kegelbahn besteht ein derart enger körperlicher und funktioneller Zusammenhang, dass ein einheitliches Wirtschaftsgut vorliegt.

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 1982, Zl. 13/2471/80, 82/13/0021, ÖStZB 22/1982, S 329 f, dargetan, dass eine "Hochspannungsleitung" bestehend aus Leitungstrasse, Masten, Seilen mit Isolatoren, Schutzeinrichtungen etc., ebenfalls ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellt. In den Gesamtherstellungskosten sind dabei unter anderem auch die Trassierungskosten und Grundentschädigungen sowie die Ablösen für Kulturschäden u.dgl. während der Errichtung der Leitung enthalten. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 1982, Zl. 13/2471/80, 82/13/0021, ÖStZB 22 aus 1982,,

S 329 f, dargetan, dass eine "Hochspannungsleitung" bestehend aus Leitungstrasse, Masten, Seilen mit Isolatoren, Schutzeinrichtungen etc., ebenfalls ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellt. In den Gesamtherstellungskosten sind dabei unter anderem auch die Trassierungskosten und Grundentschädigungen sowie die Ablösen für Kulturschäden u.dgl. während der Errichtung der Leitung enthalten.

Im Anschluss an die vorstehenden Ausführungen ist festzuhalten, dass der gemäß § 35 ZFV erforderliche Schutzbereich für den gesamten Flughafen nicht auf einzelne Pisten aufgeteilt werden kann. Er stellt insofern ein selbstständiges Wirtschaftsgut dar. Nun wurde schon oben ausgeführt, dass der als Schutzbereich geschaffene "Luftraum" - entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung - ein körperliches Wirtschaftsgut darstellt. Die Abnutzbarkeit des Wirtschaftsgutes "Schutzbereich" geht unter anderem schon daraus hervor, dass Luftfahrthindernisse gekennzeichnet werden müssen, diese Kennzeichen aber nur eine beschränkte Lebensdauer aufweisen und störender Pflanzenbewuchs entfernt werden muss. Außerdem ist der Schutzbereich nur solange von Bedeutung wie der Flughafen betrieben wird. Da sich die Ausmaße des Schutzbereiches ändern, sobald zusätzliche Pisten gebaut oder bestehende Pisten verändert werden, ist für den Schutzbereich auch eine Nutzungsdauer, die der der Start- und Landepisten entspricht, anzusetzen. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Schutzbereiches entsprechen der Summe der Ablösezahlungen, der Abbruchkosten und der sonstigen Aufwendungen zur Schaffung einer hindernisfreien Zone. Im Anschluss an die vorstehenden Ausführungen ist festzuhalten, dass der gemäß Paragraph 35, ZFV erforderliche Schutzbereich für den gesamten Flughafen nicht auf einzelne Pisten aufgeteilt werden kann. Er stellt insofern ein selbstständiges Wirtschaftsgut dar. Nun wurde schon oben ausgeführt, dass der als Schutzbereich geschaffene "Luftraum" - entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung - ein körperliches Wirtschaftsgut darstellt. Die Abnutzbarkeit des Wirtschaftsgutes "Schutzbereich" geht unter anderem schon daraus hervor, dass Luftfahrthindernisse gekennzeichnet werden müssen, diese Kennzeichen aber nur eine beschränkte Lebensdauer aufweisen und störender Pflanzenbewuchs entfernt werden muss. Außerdem ist der Schutzbereich nur solange von Bedeutung wie der Flughafen betrieben wird. Da sich die Ausmaße des Schutzbereiches ändern, sobald zusätzliche Pisten gebaut oder bestehende Pisten verändert werden, ist für den Schutzbereich auch eine Nutzungsdauer, die der der Start- und Landepisten entspricht, anzusetzen. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Schutzbereiches entsprechen der Summe der Ablösezahlungen, der Abbruchkosten und der sonstigen Aufwendungen zur Schaffung einer hindernisfreien Zone.

Schließlich sei festgehalten, dass der für den Betrieb des Flughafens erforderliche Schutzbereich zu den Betriebsvorrichtungen im Sinne des § 51 Abs. 1 BewG zu zählen ist. Schließlich sei festgehalten, dass der für den Betrieb des Flughafens erforderliche Schutzbereich zu den Betriebsvorrichtungen im Sinne des Paragraph 51, Absatz eins, BewG zu zählen ist.

Abschließend ist noch zu bemerken, dass der Einwand der Beschwerdeführerin, die zur Schaffung der Graspiste und des Schutzbereiches getätigten Aufwendungen seien allenfalls beim Grund und Boden zu aktivieren, ihr nicht zum Erfolg verhelfen kann. Alle Pisten und auch der gesamte Schutzbereich gehören zur wirtschaftlichen Einheit "Flughafen". Alleineigentümerin von Grund und Boden ist die Republik Österreich. Schon mangels Eigentümeridentität (siehe § 2 BewG) kann daher der getätigte Aufwand nicht beim Grund und Boden erfasst werden. Abschließend ist noch zu bemerken, dass der Einwand der Beschwerdeführerin, die zur Schaffung der Graspiste und des Schutzbereiches getätigten Aufwendungen seien allenfalls beim Grund und Boden zu aktivieren, ihr nicht zum Erfolg verhelfen kann. Alle Pisten und auch der gesamte Schutzbereich gehören zur wirtschaftlichen Einheit "Flughafen". Alleineigentümerin von Grund und Boden ist die Republik Österreich. Schon mangels Eigentümeridentität (siehe Paragraph 2, BewG) kann daher der getätigte Aufwand nicht beim Grund und Boden erfasst werden.

Die vorliegenden Beschwerden sind somit im Hinblick auf die dargestellte Sach- und Rechtslage gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die vorliegenden Beschwerden sind somit im Hinblick auf die dargestellte Sach- und Rechtslage gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG ungeachtet des Antrages der Beschwerdeführerin von einer Verhandlung abgesehen, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG ungeachtet des Antrages der Beschwerdeführerin von einer Verhandlung abgesehen, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem

Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243, insbesondere auf dessen Art. III Abs. 2. Wien, am 9. Juni 1986 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243, insbesondere auf dessen Artikel römisch drei, Absatz 2, Wien, am 9. Juni 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1984150128.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

10.11.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at