

TE Vwgh Beschluss 2020/7/21 Ro 2020/15/0011

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.07.2020

Index

E1E

E3L E09301000

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/04 Steuern vom Umsatz

40/01 Verwaltungsverfahren

59/04 EU - EWR

Norm

AVG §38

UStG 1994 §10 Abs2 Z13

UStG 1994 §11 Abs14

UStG 1994 §12 Abs1

UStG 1994 §2 Abs3

UStG 1994 §3 Abs1

UStG 1994 §3 Abs2

VwGG §38b

VwGG §62 Abs1

12010E267 AEUV Art267

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art17 Abs2 lita

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art5 Abs6

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ro 2020/15/0012

Vorabentscheidungsverfahren:

* EU-Register: F 2020/0003

Vorabentscheidungsverfahren:

C-528/19

* EuGH-Entscheidung:

EuGH 62019CJ0528 B 16.09.2020

* Fortgesetztes Verfahren im VwGH nach Aussetzung:

Ro 2020/15/0011 E 08.09.2021

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, in den Revisionsachen 1. des Mag. N S in S, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41, und 2. Des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, (mitbeteiligte Partei: Mag. N S in S, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41), gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. Dezember 2019, Zl. RV/5101938/2017, betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2008, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revisionsverfahren werden bis zur Vorabentscheidung durch den Gerichtshof der Europäischen Union in der Rechtssache C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, ausgesetzt.

Begründung

1 Zum bisherigen Verfahrensgang ist eingangs auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2017, Ro 2017/15/0003, zu verweisen.

2 Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens gab das Bundesfinanzgericht mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis den Beschwerden neuerlich Folge und änderte die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 (im Detail anders als im aufgehobenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 26. August 2016) ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof „nicht für unzulässig erklärt“ werde.

3 Das Bundesfinanzgericht führte begründend im Wesentlichen aus, die Ehegattengemeinschaft AB habe (deren Rechtsnachfolger ist der Erstrevisionswerber) geplant, die AB gehörenden, nördlich der Bundesstraße und südlich der Eisenbahntrasse liegenden Grundstücke zu einem Gewerbegebiet umzugestalten, also zu erschließen bzw. erschließen zu lassen, um die Grundstücke an Gewerbetreibende verkaufen zu können. Für diesen Zweck seien in Absprache mit der Gemeinde X eine Reihe von Maßnahmen gesetzt worden:

4 1. Auf den genannten Grundstücken (nördlich der Bundesstraße, südlich der Eisenbahntrasse) hätten sich ursprünglich Anlagen eines Sportplatzes befunden. Die Grundstücke hätten AB gehört und seien zu sehr günstigen Mietzinsen an die Gemeinde vermietet worden. Im Vertrag vom 11. Dezember 2000 habe sich AB verpflichtet, den gesamten Bestand des Sportplatzes samt Gebäuden und Infrastrukturanteilen auf eigene Kosten auf südlich der Bundesstraße befindliche Grundstücke, die ursprünglich AB gehörten und dann an die Gemeinde verkauft worden seien, zu verlegen und dabei die Anlagen so herzustellen, dass sie dem derzeitigen Zustand entsprächen. Die Gemeinde habe sich verpflichtet, die Flächen zwischen der Bahn und der Bundesstraße in Bauland umzuwidmen, um die Flächen verfügbar zu machen. Auftraggeber für die notwendigen Arbeiten sei AB gewesen, die auch einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend gemacht habe. Mit der Errichtung der Anlagen sei 2003 begonnen worden. Bis zum Jahr 2007 seien Aufwendungen angefallen. Es sei davon auszugehen, dass die Sportanlagen im Jahr 2007 fertiggestellt gewesen seien und sodann in das öffentliche Gut übertragen worden seien, ohne dass die Gemeinde hierfür etwas habe zahlen müssen.

5 2. Im Finanzierungsvertrag und Bau- und Erhaltungsübereinkommen zwischen dem Land, der Gemeinde und AB vom Dezember 2005 sei vereinbart worden, dass die Gemeinde eine über die Bundesstraße führende Brücke errichte, die eine Anbindung an das nördlich der Bundesstraße liegende zukünftige Gewerbegebiet und an den südlich der Bundesstraße liegenden zukünftigen Sportplatz darstelle. Dabei habe auch eine Anbindungsstraße von der Bundesstraße zur Brücke und von der Brücke zurück zur Bundesstraße sowie von der Brücke zum Sportplatz errichtet werden müssen. AB habe sich verpflichtet, 52,03% der Errichtungskosten zu tragen. Sofern die dafür notwendigen Flächen AB gehörten, habe AB diese unentgeltlich an die Gemeinde übertragen. Die Brücke führe über die Bundesstraße in das Gewerbegebiet. Von dort gelange man auch ins Stadtgebiet der Gemeinde. Insofern stelle die Brücke samt den weiteren baulichen Maßnahmen auch einen Teil der neuen Zufahrt ins Stadtgebiet dar. Vom Gewerbegebiet gelange man über die Brücke auch zum neuen Sportplatz. Auftraggeber sei die Gemeinde gewesen. Die Gemeinde habe die Errichtungskosten anteilig (zu 52,03%) der AB mit Umsatzsteuer ausweis in Rechnung gestellt. AB habe einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend gemacht. Mit rechtskräftigem Erkenntnis vom

29. Dezember 2015 habe das Bundesfinanzgericht über die den anteiligen Vorsteuerabzug begehrende Beschwerde der Gemeinde entschieden, dass es keine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Errichtung und Zurverfügungstellung einer öffentlichen Straße gebe. Die anteilige Zurverfügungstellung der Brücke gegen Kostenersatz sei daher eine umsatzsteuerpflichtige Leistung der Gemeinde an die AB. Der Gemeinde stehe daher der anteilige Vorsteuerabzug zu.

6 3. Zur Erschließung des Gewerbegebietes habe AB die Errichtung von Straßen beauftragt. Die dafür notwendigen Flächen habe AB unentgeltlich an die Gemeinde abgetreten und auf diesen Flächen sodann die Straßen errichtet (errichten lassen). Die AB in Rechnung gestellten Umsatzsteuern habe AB als Vorsteuern abgezogen. Die Straßen seien nach deren Fertigstellung im Jahr 2007 in das öffentliche Gut übertragen worden, ohne dass die Gemeinde hierfür etwas habe zahlen müssen.

7 4. Laut Vereinbarung vom 19. Dezember 2002 zwischen AB und der Gemeinde habe die Gemeinde Ver- und Entsorgungsanlagen (Wasser und Kanal) zu errichten gehabt, die das Gewerbegebiet und den (neuen) Sportplatz erschließen. Die Errichtungskosten seien aber von AB zu tragen. Die Gemeinde habe die ihr von ihrem Auftragnehmer in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuer abgezogen und in der Folge diese Kosten mit 20%igem Umsatzsteuerausweis der AB in Rechnung gestellt. AB habe einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend gemacht. Den Grundstückseigentümern habe die Gemeinde Wasser- und Kanalanschlussgebühren vorgeschrieben und Umsatzsteuer abgeführt. Der Erstrevisionswerber begehre hiezu in der Beschwerde Vorsteuerabzug in Höhe der Hälfte des bisher geltend gemachten, weil die Leistung der Gemeinde dem ermäßigten Steuersatz unterliege.

8 5. Die Gemeinde habe die nördlich der Bundesstraße liegenden, AB gehörenden Grundstücke in Bauland umgewidmet. AB habe diese Grundstücke umsatzsteuerpflichtig an Gewerbetreibende verkauft. Ein gesondertes Entgelt für die unter 1 bis 4 angeführten Aufwendungen der AB habe AB den Grundstückskäufern nicht verrechnet.

9 Zusammenfassend gehe das Bundesfinanzgericht davon aus, dass sowohl die von AB durchgeführten baulichen Maßnahmen (Punkte 1 und 3) als auch die von der Gemeinde vorgenommenen baulichen Maßnahmen (Punkte 2 und 4) unerlässlich dafür gewesen seien, dass AB die im geplanten Gewerbegebiet liegenden Grundstücke steuerpflichtig habe verkaufen können.

10 Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht aus, die unter 1 (Sportplatz) und 3 (Straßen im Gewerbegebiet) angeführten baulichen Maßnahmen habe AB in Auftrag gegeben. Die Bauwerke seien unstrittig an AB geliefert und in Rechnung gestellt worden. Die baulichen Maßnahmen seien im unternehmerischen Interesse von AB gelegen, weil ohne diese Maßnahmen das Gewerbegebiet nicht hätte realisiert werden können, somit keine als steuerpflichtig behandelte Grundstücksumsätze erzielbar gewesen wären. Somit bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den bezogenen und den erbrachten Leistungen. Dafür spreche auch die Darlegung von AB, dass die Kosten für diese Maßnahmen in die Grundstückspreise eingeflossen seien. Die baulichen Maßnahmen seien daher für das Unternehmen von AB ausgeführt worden. Die begehrten Abzüge an Vorsteuer stünden somit grundsätzlich zu.

11 AB habe diese Bauwerke (Sportplatz, Straßen im Gewerbegebiet) an die Gemeinde übertragen. Unabhängig davon, ob dies als Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 oder als fiktive Lieferung nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstich UStG 1994 beurteilt werde, sei diese Übertragung umsatzsteuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage ergebe sich unabhängig von dieser Einordnung jeweils in Höhe der Errichtungskosten.

12 Betreffend die baulichen Maßnahmen Punkt 2 (Brücke samt Anbindungsstraßen) stehe der AB Vorsteuerabzug aus der Rechnung der Gemeinde zu. Durch diese baulichen Maßnahmen sei AB die Möglichkeit eingeräumt worden, die Grundstücke steuerpflichtig verkaufen zu können. Die Gemeinde habe damit an AB eine Leistung erbracht. Da sich die Gemeinde verpflichtet habe, diese Maßnahmen zu setzen, liege auch keine bloß faktische Einräumung der Verwertungsmöglichkeit vor. Die Gemeinde sei auch nicht (öffentlich-rechtlich) dazu verpflichtet, Straßen und Brücken zu bauen und damit diese Verwertungsmöglichkeit einzuräumen. Die Gemeinde habe damit diese Leistung nicht in ihrem Hoheitsbereich erbracht. Es liege auch nicht ein bloßer Kostenersatz vor: Die Gemeinde habe sich verpflichtet, die baulichen Maßnahmen durchzuführen, AB habe für die Durchführung zu zahlen. Realitätsfremd wäre die Annahme, AB wolle die Gemeinde subventionieren. AB habe sohin die Zahlung gerade deswegen geleistet, um die Verwertungsmöglichkeit zu erhalten. Es bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der von AB bezogenen Leistung und den von AB erbrachten Leistungen. Da diese baulichen Maßnahmen aber auch eine neue Zufahrtsmöglichkeit zum Stadtgebiet begründeten und damit auch hoheitlichen Zwecken dienten, dürfe keine

vollständige Umsatzsteuerentlastung erfolgen. Dies sei aber ohnehin nicht erfolgt, weil die Gemeinde nur einen anteiligen Vorsteuerabzug (52,03%) vorgenommen habe und auch an AB nur eine entsprechende anteilige Umsatzsteuer in Rechnung gestellt habe.

13 Mit den baulichen Maßnahmen zu Punkt 4 (Wasser- und Kanalnetz) habe die Gemeinde ermöglicht, dass AB die Grundstücke steuerpflichtig verkaufen könne. Da sich die Gemeinde zu dieser Maßnahme verpflichtet habe, liege keine bloß faktische Einräumung der Verwertungsmöglichkeit vor. Auch die Errichtung entsprechender Anlagen am Sportplatz sei Voraussetzung für die Realisierung des Gewerbegebietes gewesen, da hierfür auch die Verlegung des Sportplatzes erforderlich gewesen sei und ein Sportplatz ohne Anschluss an das Wasser- und Kanalnetz unbrauchbar sei. Mit der Errichtung dieser Anlagen habe sohin die Gemeinde im Ergebnis die Möglichkeit eingeräumt, die Grundstücke steuerpflichtig zu verkaufen. Die Gemeinde habe diese Leistung als ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 erbracht. Es liege wiederum auch kein bloßer Kostenersatz vor.

14 AB habe also diese Zahlungen gerade deswegen geleistet, um die Verwertungsmöglichkeit zu erhalten. Damit sei die Einräumung der Verwertungsmöglichkeit gegen Entgelt erfolgt und sei bei der Gemeinde steuerpflichtig. Es bestehe ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der von AB bezogenen Leistung und den von AB erbrachten Leistungen. AB dürfe daher die von der Gemeinde in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wobei der Vorsteuerabzug aber nur in der Höhe der Hälfte der mit 20% ausgewiesenen Umsatzsteuer zustehe, weil die Leistung der Gemeinde dem ermäßigten Steuersatz unterliege (§ 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994).

15 Da der Antwort auf die Frage, ob ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen betreffend die unter 2 und 4 angeführten baulichen Maßnahmen zustehe, grundsätzliche Bedeutung zukomme, diese Frage noch nicht höchstgerichtlich entschieden sei sowie in Anbetracht der Ausführungen des Bundesfinanzhofes im Vorlagebeschluss (BFH 13.3.2019, XI R 28/17) sei eine Revision „nicht für unzulässig zu erklären“.

16 Gegen dieses Erkenntnis wenden sich die vorliegenden Revisionen.

17 Der Erstrevisionswerber (Rechtsnachfolger von AB) bekämpft das Erkenntnis hinsichtlich der Annahme des Vorliegens von steuerpflichtigen fiktiven Lieferungen (Entnahme-Eigenverbrauch; betreffend die oben genannten Maßnahmen zu Punkten 1 und 3) iSd § 3 Abs. 2 Teilsatz 3 UStG 1994 im Jahr 2007 (Umsatzsteuer 2007). Der Erstrevisionswerber regt unter Hinweis auf den Vorlagebeschluss des (deutschen) Bundesfinanzhofes (BFH) vom 13. März 2019 an, mit der endgültigen Entscheidung zuzuwarten, bis vom EuGH die vom BFH vorgetragene Fragen beantwortet werden.

18 Das Finanzamt hat zu dieser Revision eine Revisionsbeantwortung eingebracht. Darin wird zunächst klargestellt, dass der Vorsteuerabzug aus diesen Maßnahmen (oben genannte Punkte 1 und 3) vom Finanzamt nicht mehr bestritten werde. Das Finanzamt beantragt, die Revision wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen (Hinweis insbesondere auf VwGH 27.11.2017, Ra 2016/15/0031). Auch tritt das Finanzamt der Anregung des Erstrevisionswerbers, die Entscheidung des EuGH über den oben genannten Vorlagebeschluss des BFH abzuwarten, entgegen. Relevant sei insoweit nur die dritte Vorlagefrage. Im „Erkenntnis“ vom 27. November 2017 habe sich der Verwaltungsgerichtshof bei vergleichbarem Sachverhalt nicht veranlasst gesehen, der Anregung auf Einholung einer Vorabentscheidung nachzukommen.

19 Das Finanzamt bekämpft das Erkenntnis betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2006 und 2008. Betreffend die Jahre 2006 und 2008 habe das Bundesfinanzgericht den Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Gemeinde über den von AB getragenen Kostenanteil für eine von der Gemeinde als Gemeinestraße errichtete Brücke samt Anschlussstraßen zugelassen (Maßnahmen zu oben Punkt 2), obwohl die Leistung der Gemeinde dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzuordnen und daher nicht steuerbar sei. Die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer habe eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 ausgelöst, die vom Rechnungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden dürfe. Betreffend das Jahr 2005 gehe das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der von der Gemeinde an AB vorgeschriebenen Kostenbeiträge für die Errichtung einer Wasserleitung und eines Kanals auf dem Gelände eines neu errichteten Sportplatzes der Gemeinde und zur Erschließung des Gewerbeparks (Maßnahmen zu oben Punkt 4) vom Vorliegen eines Leistungsaustausches zwischen Gemeinde und AB aus und gewähre den Vorsteuerabzug, obwohl es sich tatsächlich um eine Erschließungsleistung gehandelt habe, für welche AB nicht als Leistungsempfängerin anzusehen sei. Leistungsempfänger seien die späteren Erwerber der gewerblichen Grundstücke, sodass die von AB geleisteten Zahlungen auf Grundlage eines Finanzierungsübereinkommens als bloßer Kostenersatz bzw. Entgelt von

dritter Seite, nicht jedoch als Entgelt für eine an sie erbrachte Leistung anzusehen seien. Auch in diesem Fall liege eine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung vor, die mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht abzugsfähig sei. Sofern die Errichtung der Wasserver- und Abwasserentsorgungsanlagen entgegen der Auffassung des Finanzamts als unternehmerische und daher steuerbare und steuerpflichtige Erschließungsleistung der Gemeinde an AB zu beurteilen sein sollte, sei das angefochtene Erkenntnis insoweit rechtswidrig, als das Bundesfinanzgericht hinsichtlich dieser Maßnahmen den Vorsteuerabzug auch betreffend die gemeindeeigene Sport- und Freizeiteinrichtung zuerkannt habe, obwohl AB diesbezüglich nicht Leistungsempfänger sei (sondern die Gemeinde selbst).

20 Der Erstrevisionswerber hat als Mitbeteiligter zu dieser Revision eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

21 Mit dem bereits mehrfach erwähnten Beschluss des Bundesfinanzhofes vom 13. März 2019, XI R 28/17, hat dieser dem Europäischen Gerichtshof (dort anhängig zu C-528/19) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Steht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, dieser Steuerpflichtigen, die Leistungen zur Errichtung der auf die Gemeinde übertragenen Straße von anderen Steuerpflichtigen bezogen hat, hierfür gemäß Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern der Vorsteuerabzug zu?

2. Falls die Frage 1 bejaht wird: Liegt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, eine entgeltliche Lieferung von Gegenständen vor, bei der die Genehmigung des Betriebs eines Steinbruchs die Gegenleistung für die Lieferung einer Straße ist?

3. Falls die Frage 2 verneint wird: Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, die unentgeltliche Übertragung der öffentlich gewidmeten Straße an die Gemeinde gemäß Art. 5 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern einer unentgeltlichen Lieferung von Gegenständen gleichgestellt, obwohl die Übertragung unternehmerischen Zwecken dient, um einen un versteuerten Endverbrauch der Gemeinde zu vermeiden?“

22 Die dritte Vorlagefrage ist - wie auch das Finanzamt in der Revisionsbeantwortung einräumt - unmittelbar relevant für die Entscheidung über die Revision des Erstrevisionswerbers. Wenn das Finanzamt darauf verweist, dass sich der Verwaltungsgerichtshof in einer früheren Entscheidung bei vergleichbarem Sachverhalt nicht dazu veranlasst sah, der Anregung auf Einholung einer Vorabentscheidung nachzukommen (Hinweis auf VwGH 27.11.2017, Ra 2016/15/0031, Rz 22), so wäre aber einer allenfalls zur bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegenteiligen Entscheidung des EuGH auch im vorliegenden Verfahren zu folgen (vgl. z.B. VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041, Rz 33, mwN), auch wenn - wie das Finanzamt zutreffend darlegt - die im Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofes (dort Rz 48) genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.2009, 2007/15/0176) zu einer überholten Rechtslage ergangen ist.

23 Auch für die Rechtsfragen, die sich zur Revision des Finanzamts stellen (Vorsteuerabzug), sind die Vorlagefragen von Bedeutung. Aus der Argumentation des Finanzamts in der Revision ergibt sich insbesondere, dass auch hierfür die dritte Frage relevant sein könnte.

24 Da somit ein Verfahren zur Klärung von im Revisionsfall voraussichtlich relevanten unionsrechtlichen Fragen bereits beim EuGH anhängig ist, liegen die Voraussetzungen des nach § 62 Abs. 1 VwGG auch für den Verwaltungsgerichtshof einschlägigen § 38 AVG vor.

25 Die Revisionsverfahren waren daher bis zur Entscheidung über das erwähnte Vorabentscheidungsersuchen vom 13. März 2019 auszusetzen (vgl. etwa VwGH 21.9.2016, 2013/13/0039).

Wien, am 21. Juli 2020

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RO2020150011.J00

Im RIS seit

01.12.2020

Zuletzt aktualisiert am

08.11.2021

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at