jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2021/9/8 Ro 2020/15/0011

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 08.09.2021

Index

E3L E09301000
E6J
L80004 Raumordnung Raumplanung Flächenwidmung Bebauungsplan Oberösterreich
10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

ROG OÖ 1994 §15 Abs2
ROG OÖ 1994 §16
UStG 1994 §1 Abs1 Z1
UStG 1994 §2 Abs3
UStG 1994 §3 Abs1
UStG 1994 §3 Abs2
UStG 1994 §4
UStG 1994 §4 Abs1
VwGG §63 Abs1
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art5 Abs6
32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art16
62015CJ0344 National Roads Authority VORAB
62016CJ0036 Posnania Investment VORAB
62019CJ0528 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie VORAB

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):
Ro 2020/15/0012
* EuGH-Entscheidung:
F 2020/0003
* EuGH-Entscheidung:
Ro 2020/15/0011 B 21.07.2020

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Senatspräsidentin

Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revisionen 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 Finanzamts Österreich, Dienststelle Freistadt Rohrbach Urfahr, 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 u.a. 2005 bis 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang (Umsatzsteuer 2005 bis 2008) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Erstrevisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Zum bisherigen Verfahrensgang ist 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 (zum Teil 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 (deren Rechtsnachfolger ist der Erstrevisionswerber) habe 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. Übersiedlung Sportplatz: 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 hiefür etwas habe zahlen müssen.

5 2. Brücke (samt Anbindungsstraßen): 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 Umsatzsteuerausweis 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. Straßen Gewerbegebiet: 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 hiefür etwas habe zahlen müssen.

7 4. Wasserleitung und Kanal (Gewerbegebiet und neuer Sportplatz): 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 behandelten 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 Teilstrich 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 daher 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 hiefür 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 der AB 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 betreffend die oben genannten Maßnahmen zu Punkten 1 und 3 im Jahr 2007 (Umsatzsteuer 2007).

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).

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 Gemeindestraße 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 der 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 Urteil vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, hat der EuGH (über Vorabentscheidungsersuchen des deutschen Bundesfinanzhofes vom 13. März 2019, XI R 28/17) hinsichtlich des Ausbaus einer Gemeindestraße für den Abtransport von Kalkstein aus einem Steinbruch für Recht erkannt:

„1. 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 - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger ein Recht auf Abzug der Vorsteuer für die zugunsten einer Gemeinde durchgeführten Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße hat, wenn diese Straße sowohl von diesem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als auch von der Öffentlichkeit benutzt wird, soweit diese Ausbauarbeiten nicht über das hinausgingen, was erforderlich war, um diesem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, und ihre Kosten im Preis der von diesem Steuerpflichtigen getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind.

2. Die Sechste Richtlinie 77/388, insbesondere ihr Art. 2 Abs. 1, ist dahin auszulegen, dass die Genehmigung zum Betrieb eines Steinbruchs, die einseitig von einer Verwaltung eines Mitgliedstaats erteilt wurde, nicht die von einem Steuerpflichtigen, der ohne Gegenleistung in Geld Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße durchgeführt hat, erhaltene Gegenleistung darstellt, so dass diese Arbeiten keinen ‚Umsatz gegen Entgelt' im Sinne dieser Richtlinie darstellen.

3. Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass zugunsten einer Gemeinde durchgeführte Arbeiten zum Ausbau einer Gemeindestraße, die der Öffentlichkeit offensteht, aber im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der diese Arbeiten unentgeltlich durchgeführt hat, von ihm sowie von der Öffentlichkeit genutzt wird, keinen Umsatz darstellen, der einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist."

22 Die Parteien haben ergänzende Äußerungen zu dieser Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs erstattet.

23 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung - erwogen:

24 Beide Revisionen sind zulässig und begründet.

25 Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer u. a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

26 Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

27 Nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 (in der Fassung BGBl. I Nr. 134/2003) wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens. Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

28 Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (in der Fassung vor BGBl. I Nr. 118/2015) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuern abziehen.

29 Im nach einer Stattgebung der Revision (§ 63 Abs. 1 VwGG) fortgesetzten Verfahren sind das Verwaltungsgericht und auch der Verwaltungsgerichtshof an die überbundene Rechtsauffassung im Allgemeinen gebunden. Eine derartige Bindung besteht aber nicht, wenn - wie hier - nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs eine abweichende Entscheidung des EuGH ergeht (vgl. - mit weiteren Nachweisen - VwGH 18.12.2019, Ro 2016/15/0041).

30 Bei Übertragung eines Bauwerks an die Öffentliche Hand kann nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG 1994 oder - seit der Novelle BGBl. I Nr. 134/2003 - ein „Eigenverbrauch" (fiktive Lieferung) nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 des Unternehmers vorliegen

(vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2016/15/0031; 27.6.2019, Ra 2019/15/0023, je mit weiteren Nachweisen; ebenso VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0003).

31 Diese Rechtsprechung kann im Hinblick auf die Entscheidung des EuGH vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, nicht uneingeschränkt aufrecht erhalten werden (vgl. auch deutscher Bundesfinanzhof vom 16. Dezember 2020, XI R 26/20).

32 Ein Umsatz gegen Entgelt setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. EuGH, C-528/19, Rn. 43; vgl. etwa auch VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050; 27.2.2019, Ro 2018/15/0022, 0023, Rn. 46).

33 Ebenso wie nach dem der Entscheidung des EuGH vom 16. September 2020 zu Grunde liegenden Sachverhalt besteht auch hier ein Rechtsverhältnis (oder mehrere) zwischen der Gemeinde und dem Erstrevisionswerber (bzw. dessen Rechtsvorgängerin). Die dabei von der Gemeinde zu erbringende, für die Verwertung der Liegenschaft der AB wesentliche „Leistung“ ist ein einseitiger Hoheitsakt (Änderung der Flächenwidmung). Dieser kann aber - auch wenn die landesgesetzlichen Regelungen (wie vom Finanzamt aufgezeigt) privatwirtschaftliche Maßnahmen zur Baulandsicherung vorsehen (§ 15 Abs. 2 und § 16 Oö. Raumordnungsgesetz 1994) - kein Rechtsverhältnis begründen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden (vgl. EuGH C-528/19, Rn. 49). Auch eine andere Gegenleistung (Geld- oder Sachleistung; vgl. EuGH C-528/19, Rn. 51) der Gemeinde für die Erbringung dieser Leistungen der AB (Verlegung Sportplatz; Errichtung von Straßen) ist nicht erkennbar.

34 Damit liegt betreffend die Erbringung dieser Leistungen der AB an die Gemeinde keine entgeltliche Leistung der AB an die Gemeinde vor.

35 Eine unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 liegt nur für einen Teil dieser Leistungen der AB vor. Der Zweck der dieser Bestimmung zu Grunde liegenden Richtlinienbestimmung (Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977; Art. 16 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006) besteht darin, sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige, der für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals einen Gegenstand entnimmt, und der Endverbraucher, der einen Gegenstand gleicher Art erwirbt, gleichbehandelt werden. Die Besteuerung dieser Entnahmen dient dazu, unversteuerten Endverbrauch zu verhindern (vgl. EuGH C-528/19, Rn. 59; EuGH 11.5.2017, Posnania Investment, C-36/16, Rn. 39 f).

36 Der EuGH stützte seine Entscheidung (C-528/19) - wenn auch zunächst zum Vorsteuerabzug - darauf, dass ohne die (dortigen) Arbeiten (Ausbau einer Gemeindestraße) der Betrieb des Steuerpflichtigen „sowohl praktisch als auch rechtlich unmöglich“ gewesen wäre (Rn. 31). Daraus folge, dass die Arbeiten für den Betrieb des Steuerpflichtigen unerlässlich gewesen seien (Rn. 32). Auch in Bezug auf den Umfang des Vorsteuerabzugs verwies der EuGH darauf, das Recht auf Vorsteuerabzug sei nur für die Vorsteuer zuzuerkennen, die in Bezug auf den Teil der angefallenen Kosten entrichtet wurde, der objektiv erforderlich gewesen sei, um dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben (Rn. 38). Im Rahmen der Ausführungen zur Besteuerung der Entnahme verwies der EuGH wiederum darauf, dass die Arbeiten zum Ausbau der Straße ausgeführt worden seien, um den Bedürfnissen des Steuerpflichtigen nachzukommen; das Ergebnis dieser Arbeiten (die Straße) werde vor allem für seine Bedürfnisse genutzt (Rn. 65).

37 Die hier zu beurteilenden Leistungen betreffend Straßen im Gewerbegebiet (Punkt 3) waren objektiv erforderlich, um der AB zu ermöglichen, die steuerpflichtigen Veräußerungen vorzunehmen. Die Arbeiten wurden durchgeführt, um den Bedürfnissen der AB nachzukommen, das Ergebnis der Arbeiten wurde im Rahmen der steuerpflichtigen Veräußerungen von AB genutzt. Auch wenn in den Kaufverträgen der AB mit den Grundstückskäufern für diese Leistungen kein gesondertes Entgelt verrechnet wurde, so gehörten die mit diesen Arbeiten in Verbindung stehenden Eingangsleistungen zweifellos zu den Kostenelementen der von ihr vorgenommenen Ausgangsumsätze (vgl. zu diesen Voraussetzungen EuGH C-528/19, Rn. 67). Eine steuerpflichtige unentgeltliche Zuwendung liegt somit nicht vor.

38 Es ist auch nicht erkennbar, dass diese Leistungen der AB über das für das Unternehmen Erforderliche hinausgegangen wäre. Dass die Straßen (auch) dem öffentlichen Verkehr offen stehen, steht dieser Beurteilung nicht entgegen (vgl. EuGH C-528/19, Rn. 35 und 67).

39 Hinsichtlich der Leistungen betreffend Übersiedlung Sportplatz (Punkt 1) ist zu differenzieren:

40 Soweit die Arbeiten die Entfernung der Einrichtungen des Sportplatzes vom späteren Gewerbegebiet betrafen, waren diese für die spätere steuerpflichtige Veräußerung dieser Grundstücke durch AB sowohl praktisch als auch rechtlich notwendig; insoweit erfolgten die Leistungen, um den Bedürfnissen der AB nachzukommen, das Ergebnis dieser Arbeiten wurde - im Rahmen der Veräußerung der Grundstücke - von AB genutzt. In diesem Umfang besteht daher der (im Revisionsverfahren unstrittige) Vorsteuerabzug zu Recht; es liegt auch keine steuerpflichtige unentgeltliche Zuwendung vor.

41 Soweit die Arbeiten aber die Leistungen am neuen Sportplatz betreffen, werden sie nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit von AB genutzt. Sie dienen nicht den unternehmerischen Bedürfnissen der AB (Freimachen des zu veräußernden Grundstücks), sondern entsprechen vielmehr dem Bedarf der Gemeinde. Die Leistungen betreffend den neuen Sportplatz sind daher aus Sicht der wirtschaftlichen Tätigkeit von AB nicht unerlässlich; das Unterbleiben dieser Leistungen würde die wirtschaftliche Tätigkeit von AB nicht beeinträchtigen. Soweit die Vorleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben - was im fortgesetzten Verfahren noch zu prüfen sein wird (vgl. dazu EuGH C-528/19, Rn. 21 ff) -, ist für diese Leistungen somit die unentgeltliche Zuwendung an die Gemeinde steuerpflichtig.

42 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 daher als rechtswidrig.

43 Das Finanzamt bekämpft die Vorsteuerabzugsberechtigung der AB betreffend die von der Gemeinde erbrachten (von dieser beauftragten) Leistungen (Errichtung der Brücke; Wasserversorgung und Kanal betreffend Gewerbegebiet und Sportplatz).

44 Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Erfolgt eine Straßenerrichtung oder Straßenerhaltung auf Grundlage öffentlich-rechtlicher Regelungen, ist sie als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren. Vom Straßenerhalter geführte Bauhöfe (bzw. Straßenmeistereien) erfüllen mit ihren Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Straßenverwaltung (z.B. Straßenreinigung, Straßeninstandhaltung, Schneeräumung und Streudienste) hoheitliche Aufgaben (vgl. VwGH 22.12.2011, 2010/15/0192, VwSlg. 8690/F; vgl. auch VwGH 25.10.2011, 2008/15/0299, VwSlg. 8673/F; vgl. auch EuGH 19.1.2017, National Roads Authority, C-344/15).

45 Die Brücke (samt Anbindungsstraßen) wurde von der Gemeinde (einer Körperschaft des öffentlichen Rechts) errichtet, wobei die Brücke unstrittig in das öffentliche Gut übertragen wurde (vgl. auch den Hinweis auf die Verordnung gemäß § 11 Oö Straßengesetz 1991 im Finanzierungsvertrag und Bau- und Erhaltungsübereinkommen). Auch wenn über die Errichtung dieser Brücke eine Vereinbarung der Gemeinde (und des Landes) mit AB - samt Vereinbarung der Übernahme von 52,03% der Kosten durch AB - geschlossen wurde, so liegt auch hier wiederum keine Leistung gegen Entgelt vor. Der Nutzen für AB (bzw. den Erstrevisionswerber) aus der Errichtung der Brücke samt Anbindungsstraßen im Hinblick auf die Veräußerung der Grundstücke im neuen Gewerbegebiet resultiert aus der Möglichkeit der Benützung dieser Anlagen. Diese Möglichkeit wurde aber hoheitlich - durch Verordnung nach § 11 Oö Straßengesetz 1991 - eingeräumt. Damit scheidet ein Vorsteuerabzug (auch bloß quotal; vgl. hiezu etwa VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006, VwSlg. 8881/F; 27.2.2019, Ra 2017/15/0074) des Erstrevisionswerbers insoweit aus.

46 Die Leistungen betreffend Kanal und Wasserversorgung erfolgten hingegen durch die Gemeinde im Rahmen eines (fiktiven) Betriebs gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 erster und vierter Teilstrich UStG 1994).

47 Leistungsempfänger bei vertraglich geschuldeten Leistungen ist grundsätzlich derjenige, der sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen hat, wer also aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist (vgl. VwGH 18.12.2017, Ro 2017/15/0012, mwN). Zivilrechtlich ausbedungen wurden diese Leistungen von AB. Dass diese Leistungen Dritten (oder auch der Gemeinde selbst betreffend den Sportplatz) zu Gute kamen, ändert - entgegen der Ansicht des Finanzamts - nichts daran, dass der Versprechensempfänger (also AB) als Leistungsempfänger zu beurteilen ist (vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 287, zum Vertrag zugunsten Dritter).

48 Bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, kommt es nicht zu einem Leistungsaustausch (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0131, VwSlg. 8379/F). Für eine Leistung iSd Umsatzsteuerrechts ist es erforderlich, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl. VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050, Rn. 27; 27.2.2019, Ro 2018/15/0022, 0023, Rn. 48).

49 Die Leistungen der Gemeinde betreffend das neue Gewerbegebiet waren - nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts - unerlässlich dafür, dass AB die dort befindlichen Grundstücke steuerpflichtig veräußern konnte. Es liegt damit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Eingangsleistung und steuerpflichtigen Ausgangsleistungen der AB vor; diese Leistungen bilden einen Kostenfaktor für die Tätigkeit der AB.

50 Was die Leistungen der Gemeinde betreffend den neuen Sportplatz angeht, so sind diese Arbeiten - wie die bereits oben behandelten Arbeiten der AB am neuen Sportplatz - für die steuerpflichtige Veräußerung der Grundstücke des neuen Gewerbegebietes nicht unerlässlich; die Leistungen erfolgen nicht, um den Bedürfnissen der AB nachzukommen, das Ergebnis der Arbeiten wird auch nicht von AB genutzt.

51 Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht sohin nur hinsichtlich der Arbeiten der Gemeinde am neuen Gewerbegebiet, hingegen nicht betreffend die Brücke samt Anbindungsstraßen und nicht betreffend die Arbeiten am neuen Sportplatz.

52 Das angefochtene Erkenntnis war daher insgesamt (im angefochtenen Umfang: Umsatzsteuer 2005 bis 2008) gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

53 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 8. September 2021

Gerichtsentscheidung

EuGH 62015CJ0344 National Roads Authority VORAB
EuGH 62016CJ0036 Posnania Investment VORAB
EuGH 62019CJ0528 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RO2020150011.J00

Im RIS seit

27.09.2021

Zuletzt aktualisiert am

08.11.2021

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at