



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 12. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 23. Februar 2009 betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen für die Zeiträume November und Dezember 2008 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH und betreibt Schilifte. Entsprechend den Ausführungen des Prüfers über das Ergebnis der Außenprüfung in Tz. 1 traten die ehemaligen Gesellschafter ihre Gesellschaftsanteile an den nunmehrigen Alleingesellschafter ab. Ein Teil dieser abtretenden Gesellschafter und eine Gemeinde verpflichteten sich zur Leistung eines jährlichen wertgesicherten Infrastrukturbeitrages. Als Gegenleistung habe sich die Bw. zur Betriebspflicht, zu einer Investitionsverpflichtung, einer Auskunftsverpflichtung und der Übernahme des operativen Finanzrisikos ab dem Geschäftsjahr 2007/08 bereit erklärt und verpflichtet. Dieser Beitrag wurde in den spruchgegenständlichen Voranmeldungszeiträumen

als steuerfreier Erlös betrachtet. Tatsächlich handle es sich hierbei um steuerpflichtige Zuschüsse für Leistungen, die steuerbares Entgelt darstelle.

In ihrer Berufung führt die Bw. u.a. aus, die Vereinbarungen seien zwischen dem Alleingesellschafter und den ausgeschiedenen Gesellschaftern bzw. den Gemeinden und nicht mit der Bw. geschlossen worden, der nach Subventionsgewährung bereit war, den Liftbetrieb zu sichern. Aus ihrer Sicht könnte ihres Erachtens ein Leistungsaustausch nur zwischen dem Alleingesellschafter und den Gemeinden, nicht aber bei der Bw. stattfinden.

Bei Zurechnung der Gemeindesubventionen an die bw. GmbH seien allerdings keine steuerbaren Leistungen anzunehmen und in eventu werde der ermäßigte Steuersatz beantragt.

Subventionen seien nur dann der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn sie Leistungsentgelt, Preisauffüllung an den leistenden Unternehmer oder Preisauffüllung, die an den Empfänger der Leistung direkt gewährt werde, darstellten.

Als Leistungsentgelt könne eine Subvention nur dann steuerbar sein, wenn die Bw. den Gemeinden auf Grund der Subventionen einen Vorteil in ihrer Eigenschaft als Verbraucher oder Beteiligter am Wirtschaftsleben verschafft habe, was nicht der Fall sei. Da die Subventionen als Infrastrukturbeiträge mit Nachweispflicht über ihre Verwendung für Investitions-, Instandhaltungs- und Reparaturaufwendungen gewidmet sind, seien sie nicht als Preisauffüllung zu qualifizieren. Auch der Umstand, dass sich die Festlegung der Höhe des Zuschusses am Geldbedarf der Bw. orientierte und nicht mit bestimmten Umsätzen im Zusammenhang stehe, spreche für das Vorliegen einer echten Subvention. Letztlich sollte die Subvention zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlichen Handeln anregen.

In Ausübung ihm zustehenden Ermessens sah das Finanzamt von einer Berufungsvorentscheidung ab und schloss eine entsprechende Stellungnahme des Prüfers an, indem dieser ausführte, seines Erachtens sei von einem Leistungsentgelt der Gemeinden auszugehen, weil der Zahlende eine Leistung, die das wirtschaftliche Interesse des Zuschussgebers befriedige und ihm ein eigener Nutzen zukäme. Zum Argument der Bw., diese sei aus dem Subventionsvertrag nicht Berechtigte, wird eingewandt, ein (direktes) Leistungsentgelt und kein Entgelt von dritter Seite liege vor, wenn der Leistungsempfänger der Zuschussberechtigte ist, der Zuschussgeber aber den Zuschuss zur Abkürzung des Zahlungsweges dem leistenden Unternehmer unmittelbar zuwende. Zum Eventualantrag vertritt das Finanzamt die Auffassung, der ermäßigte Steuersatz für die Beförderungsleistung könne nur dann zur Anwendung kommen, wenn eine solche erbracht würde. Von der Bw.

würden aber auch dem Normalsteuersatz unterliegende Erlöse (Verpachtung, Parkplatzerlöse, Anlagenverkäufe etc.) erzielt. Für die Betriebspflicht und Instandhaltung wäre kein ermäßigter Steuersatz vorgesehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist vorerst, ob die Bw. als Leistende anzusehen, die vereinnahmten Subventionen der Umsatzsteuer unterliegen und in der Folge, welcher Steuersatz anzuwenden sei.

Festzuhalten ist, entsprechend den abgeschlossenen Verträgen ist die Bw. zivilrechtlich aus dem Subventionsvertrag nicht berechtigt. Entgegen zu halten ist ihr jedoch, dass sie die im Vertrag vorgesehenen Leistungen an den Subventionsempfänger erbracht, der in der weiteren Folge damit die Subventionsvereinbarung erfüllt hat (vgl. UStR 2000, Rz. 24). In Anlehnung an das Erkenntnis des VwGH vom 9. Juni 1999, [98/14/0166](#) ist davon auszugehen, dass sich die diesbezüglichen Vereinbarungen zwischen dem Alleingesellschafter und den Gemeinden auf die Bw. bezogen haben, auch wenn der Alleingesellschafter zwar nicht vertretungsberechtigtes Organ an der Bw. ist. Auf Grund der Abtretung der Gesellschaftsanteile musste allen Beteiligten klar sein, dass er seinen geschäftlichen Willen innerhalb der Bw. wird durchsetzen können.

Als Dienstleistung gilt gemäß [Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem](#) (ABl L 347,1) (MwSt-SystRL) jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes im Sinne des Artikels 14 ist. Diese Leistung kann unter anderem auch in der Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden, oder in der Ausführung eines Dienstes auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes bestehen.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Sonstige Leistungen sind nach § 3a Abs. 1 leg. cit. Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Nach Art. 73 MwSt-SystRL ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammen hängenden Subvention.

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

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

Dass im Berufungsfall ein Zusammenhang zwischen der in Rede stehenden Subvention durch die Gemeinde und den Preisen für die von der Bw. ihren Liftbenutzern gegenüber erbrachten Leistungen bestanden hätte, wurde weder behauptet noch festgestellt. Ein Fall des [§ 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) bzw. einer Subvention im Sinne des Art. 73 MwStSyst-RL (siehe dazu auch die Urteile des EuGH vom 22. November 2001 in der Rs C-184/00 (*Office des produits wallons ASBL*), vom 13. Juni 2002 in der Rs C-353/00 (*Keeping Newcastle Warm Limited*) und vom 15. Juli 2004 in der Rs C-495/01 (*Trockenfutterbeihilfe*) liegt daher nicht vor.

Die Berufungswerberin trägt vor, die Mittel ausschließlich für den Betrieb des Schiliftes zu verwenden.

Das Finanzamt hat zwischen der von der Bw. bzw. ihrem Alleingesellschafter erhaltenen Förderung durch die Gemeinde und dem Betrieb des Schiliftes einen inneren Zusammenhang im Sinne einer umsatzsteuerrechtlich relevanten Gegenleistungsbeziehung gesehen und sich dabei auf die oben angeführte Vereinbarung zwischen der Gemeinde und ihm gestützt. Die vom Finanzamt ins Treffens geführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs betrifft jedoch Sachverhalte im Geltungsbereich des UStG 1972 (Erkenntnisse vom 24. Februar 1983, 82/15/0003, vom 17. September 1990, 89/14/0071, VwSlg 6.529/F, vom 23. Jänner 1996, 95/14/0084, VwSlg 7.067/F, und vom 16. Dezember 1997, 97/14/0100, VwSlg 7.242/F) sodass auf Grund des auch anzuwendenden Gemeinschaftsrechts die Annahme berechtigt ist, dass ein Leistungsaustausch zwischen der Stadtgemeinde und der Bw. nicht stattgefunden hat (VwGH 23. November 2004, [2001/15/0103](#)).

Der EuGH hat im Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rs. C-215/94 (*Jürgen Mohr*) auf den Charakter der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen hingewiesen (Rn 19). Im damals vorliegenden Fall hat er keinen Verbrauch im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems gesehen (Rn 20) und ausgeführt, dass die Gemeinschaft dadurch, dass sie Landwirten, die sich zur Aufgabe ihrer Milchproduktion verpflichten, einen Ausgleich gewährt, keine Gegenstände erwirbt und keine Dienstleistungen zur eigenen Verwendung erhält, sondern im allgemeinen Interesse an der

Förderung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Milchmarktes in der Gemeinschaft handelt (Rn 21). In der Verpflichtung eines Landwirtes zur Aufgabe seiner Milchproduktion sah der EuGH unter diesen Umständen keinen Vorteil für die Gemeinschaft (nach deren Bestimmungen der Landwirt dafür eine Vergütung erhalten hatte) oder für die zuständigen nationalen Stellen, auf Grund dessen sie als Empfänger einer Dienstleistung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 MwStSyst-RL angesehen werden könnten (Rn 22).

Im Urteil vom 18. Dezember 1997 hat der EuGH in der Rs C- 384/95 (*Landboden Agrardienste*) auf sein Urteil in der Rs C-215/94 (*Jürgen Mohr*) verwiesen und ausgesprochen, dass ein in der von einem Landwirt eingegangenen Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion bestehender Umsatz zu keinem Verbrauch führt, und dass der Landwirt keinem identifizierbaren Verbraucher Dienstleistungen erbringt und keinen Vorteil verschafft, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (Rn 23). Da die vom Landwirt eingegangene Verpflichtung weder den zuständigen Behörden noch anderen identifizierbaren Personen Vorteile verschafft, aufgrund deren sie bezüglich einer Dienstleistung als die Verbraucher angesehen werden könnten, stufte der EuGH die vom Landwirt eingegangene Verpflichtung zur Verringerung seiner Produktion nicht als Dienstleistung im Sinne des Art. 24 Abs. 1 MwStSyst-RL ein (Rn 24).

Auf dem Boden dieser Rechtsprechung kann der unabhängige Finanzsenat keinen Vorteil finden, welchen die Bw. durch den Betrieb ihres Schiliftes der Gemeinde in ihrer Eigenschaft als Verbraucherin oder Beteiligte am Wirtschaftsleben verschafft hätte. Somit war die erhaltene Subvention nicht als Gegenleistung für eine Dienstleistung im Sinne des Art. 24 Abs. 1 der Art. 24 Abs. 1 MwStSyst-RL zu sehen.

Diese Auslegung ist selbst mit UStR Rz. 24, welche wie folgt lautet:

„Gewährt der Zahlende den Zuschuss deshalb, weil er vom Unternehmer (Zuschussempfänger) eine Leistung erhält, stellt die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt.

Ein direktes Leistungsentgelt und kein Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Leistungsempfänger der Zuschussberechtigte ist, der Zuschussgeber aber den Zuschuss zur Abkürzung des Zahlungsweges dem leistenden Unternehmer unmittelbar zuwendet.“

vereinbar, weil die Bw. als leistender Unternehmer dem Zuschussberechtigten (Alleingesellschafter) keine Leistung mit einem eigenen wirtschaftlichen Nutzen erbringt. Ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und ihrem Alleingesellschafter kann deshalb nicht angenommen werden, weil der bloßen Aufrechterhaltung des Liftbetriebes als ureigenste unternehmerische Tätigkeit kein selbständiger wirtschaftlicher Nutzen zukommt. Es ist daher der im verkürzten Zahlungsweg weitergeleitete Zuschuss eher als Gesellschafterbeitrag

anzusehen, der auf Basis der vorhin erwähnten EuGH-Judikatur als nichtsteuerbarer Vorgang gewertet wird (dazu ausführlich: *Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1, Tz. 82, 82/1-4*).

Eine konkrete Verknüpfung mit Ausgangsumsätzen der Bw. entsprechend dem Urteil des EuGH vom 13. Juni 2002 in der Rs. C-353/00 (*Keeping Newcastle Warm Limited*) wurde nicht festgestellt.

Selbst wenn die Bw. direkter Vertragspartner der Gemeinde gewesen wäre, kann dem Zuschussgeber kein eigenes wirtschaftliches Interesse, sondern bestenfalls ein öffentliches Interesse an der Aufrechterhaltung des Liftbetriebes zugesonnen werden.

Beide Betrachtungen führen im Ergebnis dazu, dass vom Vorliegen einer sogenannten echten Subvention auszugehen ist. Es ist letztendlich auch gleichgültig, ob die Bw. selbst oder ihr Alleingesellschafter, der den Subventionsbetrag der Bw. im Wege einer Geldeinlage weiterleitet, zuschussberechtigt ist, weil eine Verknüpfung von Zuschuss und einer vermögenswerten Leistung nicht herstellbar war. Im Hinblick auf die bereits festgestellte Nichtsteuerbarkeit des Zuschusses war eine weitere Erörterung über eine Aufteilung nach Steuersätzen entbehrlich.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Abgaben:

Umsatzsteuervorauszahlungen	November 2008	Dezember 2008
Unechte Befreiungen	380,20	70,80
Normalsteuersatz 20%	5.330,92	2.267,16
Ermäßigter Steuersatz	592,75	54.716,01
Steuerbare Umsätze	6.303,87	57.053,97
Umsatzsteuer 20%	1.066,18	453,43
Umsatzsteuer 10%	59,28	5.471,60
Umsatzsteuer	1.125,46	5.925,03
Vorsteuern	- 30.737,86	- 8.195,19
Gutschrift	- 29.612,40	- 2.270,16

Graz, am 7. Mai 2012