

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin AB in der Beschwerdesache Bf GmbH, inXYZ, vertreten durch Stb Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsgesellschaft mbH, inABC, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 22. Mai 2009 (StNr. xxxx), betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 zu Recht erkannt:

**Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs 1 BAO abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### *I. Verfahrensablauf und Sachverhalt*

**1. Der Tätigkeitsschwerpunkt der beschwerdeführenden Gesellschaft (kurz: Bf.) liegt in der Aufschließung von Grundstücken.**

### **2. Feststellungen der Außenprüfung**

Im Zuge einer die Jahre 2002 bis 2005 umfassenden Außenprüfung stellte die Prüferin Folgendes fest:

#### **Projekt AA :**

Das Grundstück, welches im Eigentum der CC GmbH & Co KEG stehe, sei in den Jahren 2004 und 2005 von der Bf. aufgeschlossen worden. Ein Werkvertrag, mit dem die Bf. mit der Aufschließung beauftragt worden wäre, liege nicht vor. Die Bf. sei daher von sich aus tätig geworden. Die durchgeföhrten Aufschließungsarbeiten hätten auch die Umlegung einer öffentlichen Straße ( StraßeX ) beinhaltet. Aus den Rechnungen der Baufirmen an die Bf. seien Vorsteuern, die mit der Umlegung der StraßeX im Zusammenhang stehen, in Höhe von insgesamt 32.600,- € geltend gemacht worden.

#### **Kreisverkehr BB :**

Während des gesamten Prüfungszeitraumes seien von der Bf. auf nicht in deren Eigentum stehenden Grundstücken Aufschließungsarbeiten durchgeführt worden. Die Bf. sei daher auch in diesem Fall zunächst von sich aus tätig geworden. Werkverträge seien erst ab Juni 2005 abgeschlossen worden. Die Aufschließung umfasse unter anderem die Errichtung eines Kreisverkehrs samt einer Linksabbiegespur sowie die Errichtung eines Schmutzwasser- und Wasserversorgungsabschnittes zur Erschließung des Fachmarktzentrums. Die aus den Rechnungen der Baufirmen an die Bf. ausgewiesenen Vorsteuern seien zur Gänze geltend gemacht worden.

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

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

Die Prüferin nahm sodann eine Kürzung der Vorsteuern in folgender Höhe vor:

	2003	2004	2005
Kreisverkehr BB	80.000,- €	13.000,- €	4.000,- €
Projekt AA	-	32.000,- €	600,- €
<b>Summe</b>	<b>80.000,- €</b>	<b>45.000,- €</b>	<b>4.600,- €</b>

### 3. Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 vom 22. Mai 2009

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

#### **4. Berufung vom 11. Juni 2009**

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

Die herrschende Meinung hinsichtlich der Erbringung von Bauleistungen gehe davon aus, dass Leistungsempfänger bei derartigen Leistungen nicht notwendigerweise der (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümer des Gebäudes sein müsse. Maßgeblich für umsatzsteuerliche Zwecke sei vielmehr, wer sich die Leistung (zivilrechtlich) ausbedungen, dh den Bauauftrag erteilt habe. Die Bf. sei daher als die den Bauauftrag erteilende Unternehmerin als umsatzsteuerliche Leistungsempfängerin zu qualifizieren und keinesfalls die mit der Erhaltung öffentlicher Straßen betraute Gebietskörperschaft. Der Bf. könne somit nicht mit dem Argument, sie sei nicht als umsatzsteuerliche Leistungsempfängerin zu beurteilen, der Vorsteuerabzug versagt werden.

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

#### **5. Berufungsentscheidung vom 28. Juni 2012, RV/1096-L/09**

Mit Berufungsentscheidung vom 28.06.2012 gab der nach damaliger Rechtslage zuständige Unabhängige Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde der Berufung Folge und änderte die bekämpften Bescheide ab.

Begründend führte er aus, eine Lieferung oder sonstige Leistung werde grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liege, berechtigt oder verpflichtet sei, auch wenn ein Dritter den Aufwand trage oder den effektiven Nutzen der Leistung letztlich empfange. Leistungsempfänger sei somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung.

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

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

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

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

Die Besteuerung einer Leistung setze einen Leistungsaustausch voraus. Der Leistende müsse seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung willen erbringen. Zahlungen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden solle, seien kein Entgelt für eine steuerbare Leistung. Vor diesem Hintergrund sei insbesondere die Beantwortung der Frage von Bedeutung, ob der

beschwerdegegenständliche Zuschuss in die Preisfindung der Leistung miteingeflossen sei und damit einen niedrigeren Preis ermöglicht habe.

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

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

*"Kreisplatz und Aufschließungsstraße*

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

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

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

Mit der vorliegenden Vereinbarung werde die Kostentragungspflicht der Gemeinde auf die Bf. überwälzt. Demnach verpflichte sich die Bf., die Anbindung des Betriebsbaugebietes an das öffentliche Straßennetz auf eigene Kosten durchzuführen und der Gemeinde sämtliche Kosten für die Herstellung der Verkehrsanlage zu ersetzen, insbesondere auch alle Kosten für die Ablöse der dazu erforderlichen Grünflächen. Die Gemeinde trage hingegen lediglich die Kosten der zukünftigen Erhaltung und Reinigung der

Verkehrsanlage. Schlussendlich werde festgehalten, dass die (künftige) Verkehrsanlage im Eigentum der Gemeinde stehen werde.

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

Dass ausschließlich die Schaffung von Arbeitsplätzen durch Förderung von örtlichen Betriebsansiedelungen ausschlaggebend für den Zuschuss gewesen sei, beweise die diesem Schreiben beigelegte Aufstellung der Berechnung des Aliquotierungsbetrages: Wäre dieser Betrag tatsächlich (zumindest teilweise) für die Errichtung des Kreisverkehrs geleistet worden, dann hätte die Gemeinde den Aliquotierungsbetrag anders berechnet. Ausgehend vom gesamten Zuschuss sei nämlich zunächst der durchschnittliche Förderbetrag pro Arbeitsplatz berechnet (218.018,50 EUR / 300) und anschließend mit der Zahl der tatsächlich geschaffenen Arbeitsplätze multipliziert worden. Nur dieser Betrag sei nicht mehr rückzahlbar, der Restbetrag in Höhe von immerhin 168.600,97 EUR sei in diesem Schreiben als Forderung gegenüber der Bf. ausgewiesen.

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

## **6. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. April 2015, 2012/15/0163**

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

**6.2.** Mit Erkenntnis vom 30.04.2015, 2012/15/0163 hob der VwGH den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. In seiner Sentenz führte der Gerichtshof Nachstehendes aus:

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

*„§ 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 (Entgelt von dritter Seite).*

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

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

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

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

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

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

*Zudem liege der Tätigkeitsschwerpunkt der Mitbeteiligten allein in der Baureifmachung und Aufschließung von Grundstücken. Es finde sich in den Feststellungen der belangten Behörde kein Anhaltspunkt dafür, dass die mitbeteiligte Gesellschaft im zu beurteilenden Fall außer als Erbringerin der vereinbarten Erschließungsmaßnahmen auch als Eigentümerin, Verkäuferin, Vermarkterin oder Vermittlerin des zu erschließenden Betriebsansiedlungsgebietes aufgetreten sei. Im Hinblick auf den angegebenen Förderungszweck stelle sich somit die - von der belangten Behörde nicht aufgeworfene - Frage, ob die Mitbeteiligte, die im Hinblick auf ihre Tätigkeit zur Schaffung von Arbeitsplätzen nicht viel habe beitragen können, die richtige "Adressatin" des vorgeblichen Zuschusses gewesen sei. Wäre der Förderzweck ernsthaft verfolgt worden, hätten wohl jene Gesellschaften der beteiligten Unternehmensgruppe als Zahlungsempfänger aufscheinen müssen, die tatsächlich mit der Vermarktung des Fachmarktzentrums befasst gewesen seien.*

*Gegen eine ernsthafte eigenständige Förderbedingung spreche auch, dass die Mitbeteiligte den streitgegenständlichen Zuschuss im Jahr 2009 nicht aliquot und weitgehend, sondern überhaupt nicht habe zurückzahlen müssen, als nach Ablauf der vereinbarten Frist anstelle der vereinbarten 300 nur 68 Arbeitsplätze geschaffen*

worden seien. Vielmehr sei eine Fristerstreckung bis Ende 2015 für die Schaffung der ausständigen 232 Arbeitsplätze gewährt worden.

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

Mit diesem Vorbringen ist die Beschwerde im Recht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2009/15/0137, ausgesprochen hat, ist von der Berechtigung zum Vorsteuerabzug eines Unternehmers für die bei Bauunternehmen in Auftrag gegebenen Bauleistungen die Frage nach den umsatzsteuerlichen Folgen einer Übertragung des Bauwerks an die Öffentliche Hand zu unterscheiden. Dabei kann entweder eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 oder - seit der Novelle BGBI. I Nr. 134/2003 - ein Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 dritter Teilstrich UStG 1994 des Unternehmers vorliegen.

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

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

Zudem ist - worauf die Amtsbeschwerde zu Recht hinweist - auch nicht erkennbar, inwieweit die Mitbeteiligte als bloße Aufschließungsgesellschaft überhaupt in der Lage gewesen wäre, für die Schaffung von 300 Dauerarbeitsplätzen Sorge zu tragen, was

*ebenfalls bereits gegen die Annahme einer ernsthaften und eigenständigen echten Subventionszusage spricht.*

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

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

7. Durch die Aufhebung der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates durch den Verwaltungsgerichtshof tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat (§ 42 Abs 3 VwGG). Gemäß Art 151 Abs 51 Z 9 B-VG tritt das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates und hat das Verfahren nach Beendigung des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof fortzusetzen. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind dabei die anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerde im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

## ***II. Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht im fortgesetzten Verfahren erwogen:***

8. Gibt der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde gemäß Art 131 B-VG (nunmehr Revision) statt und hebt die angefochtene Entscheidung auf, so sind die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden verpflichtet, unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Zustand herzustellen (§ 63 Abs 1 VwGG idF BGBl. I 2013/33 ab 01.01.2014).

9. Der vorliegenden Beschwerde war insoweit stattgegeben, als es die Vorsteuerabzugsberechtigung betreffend die Kosten aus der Errichtung des Kreisverkehrs und der Umlegung der öffentlichen Straße (StraßeX) betrifft (2003: 80.000,- €, 2004: 45.000,- €, 2005: 4.600,- €). Hinsichtlich der rechtlichen Begründung wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die in der gegenständlichen Rechtssache seinerzeit ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 28.06.2012, GZ. RV/1096-L/09, verwiesen. Diese vom Unabhängigen Finanzsenat vorgenommene rechtliche Würdigung ist soweit unstrittig und war daher auch nicht Streitpunkt im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (siehe hiezu Pkt. 6.1.).

10. Entsprechend den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 30.04.2015, 2012/15/0163, war im fortgesetzten Verfahren der im Jahr 2004 von der Gemeinde an die beschwerdeführende Gesellschaft gezahlte Betrag iHv 218.018,50 €

als steuerpflichtiges (direktes) Leistungsentgelt für die Errichtung des Kreisverkehrs zu behandeln. Dieser Betrag war daher im Jahr 2004 der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

### ***III. Zulässigkeit einer Revision***

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen im gegenständlichen Verfahren entscheidungserheblich sind, sind diese durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.04.2015, GZ. 2012/15/0163, geklärt worden. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Linz, am 2. September 2015