

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, Villefortgasse 11, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Februar 2014, betreffend Wiederaufnahme gem. § 303 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010, sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben, bis auf den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2011, unverändert.

Hinsichtlich des Bescheides betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2011 ergeben sich keine Änderungen zur BVE vom 29. September 2014.

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

### Entscheidungsgründe:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) hat im Jahr 2013 eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung für die Jahre 2008 bis 2010 stattgefunden.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 (1) BAO anlässlich der Außenprüfung wurde am 30. Oktober 2013 nachstehender Sachverhalt festgehalten:

*„Gründung der X KG mit Gesellschaftsvertrag vom 22.8.2008.*

.....

*Vertrag vom 19./28.10.2005 (ergänzt mit Vereinbarung vom 3./10.9.2008) zwischen dem Land Steiermark, der Gemeinde W und der Bf. über die Planung, Errichtung und Finanzierung eines Kreisverkehrs im Kreuzungsbereich zwischen der L 1 und L 2. Die Vertragspartner vereinbaren zur besseren Erschließung eines im Eigentum der N OEG befindlichen, als Aufschließungsgebiet für ein Industriegebiet gewidmeten*

*Grundstücks, die Errichtung eines Kreisverkehrs im Kreuzungsbereich zweier bestehender Landstraßen unter gemeinsamer Finanzierung.*

*Hinsichtlich der Finanzierung wird von geschätzten Gesamtkosten iHv rd. € 300.000 einschließlich USt ausgegangen. Davon trägt das Land Steiermark lt. Vertrag € 90.000. Den Restbetrag teilen sich lt. Vertrag die Gemeinde und die N OEG je zur Hälfte. Die N OEG verpflichtet sich zur unentgeltlichen Übertragung der für das Bauvorhaben in ihrem Eigentum befindlichen Grundstücke an das Land. Gemäß dem Vertrag wird der Kreisverkehr samt Begleiteinrichtungen vom Land, die Geh- und Radwege sowie der „Industriestraße“ von der Gemeinde in das öffentliche Gut übernommen (bislang grundbücherlich noch nicht durchgeführt).*

*In Abänderung der ursprünglichen Vereinbarung werden die Bauausschreibung und die Auftragsvergaben vom Land Steiermark an die N OEG oder ein mit ihr verbundenes Unternehmen übertragen. Das Land behält sich jedoch die Bauaufsicht vor.*

*Optionsanbot vom 22.8.2008: Aufgrund eines einseitigen Anbotes der N OG vom 22.8.2008 wird der eigens gegründeten X KG (in der Folge Bf.) ( Anm.: Geschäftszweig ist laut Firmenbuch die Entwicklung und Verwertung des Industriearths W ) angeboten, das Industriegrundstück mit der Berechtigung in Bestand zu nehmen, auf dieser Fläche im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ein Geschäftsraumsuperädifikat samt Parkplätzen zum Zwecke der geschäftlichen und betrieblichen Nutzung zu errichten.“*

Dieses in der Folge mehrfach geänderte Mietrechtsanbot sei von der Bf. jedoch nicht angenommen, sondern mit Vertrag vom 23.6.2012 an die L Beteiligungs-GmbH um einen Kaufpreis iHv € 260.000 zzgl. 20% USt abgetreten worden. Weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit der Projektentwicklung des Industriearths seien mit Rechnung vom 7.3.2012 mit € 50.000 zzgl. 20% USt weiterverrechnet worden.

Laut Mitteilung des steuerlichen Vertreters im Mail vom 3. Juni 2013 habe die Bf. in den Jahren 2008 bis einschließlich 2011 Investitionen von € 428.235,33 getätigt.

An Zuschüssen von Land und Gemeinde seien im Jahr 2008 € 70.000, im Jahr 2009 € 164.365 und im Jahr 2010 € 15.328,29 geflossen.

Laut Außenprüfung führe dies zur Erhöhung der Entgelte um jeweils diese Beträge. Dazu wurde nachstehende rechtliche Würdigung vorgenommen:

*„Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, wenn ein Zusammenhang mit einem unecht befreiten Umsatz (§ 12 Abs. 3 UStG 1994) oder einer nichtunternehmerischen*

und daher nicht steuerbaren Tätigkeit gegeben ist, weil es bspw an einer Einnahmenerzielungsabsicht fehlt (vgl. EuGH 12.2.2009, Rs. C-515/07, VNLTO).

Nach der VwGH-Judikatur stellt die entgeltliche Errichtung eines Straßenbauwerkes auf bzw. an einer öffentlichen Straße und dessen Übertragung an die öffentliche Hand eine steuerbare und steuerpflichtige (Werk-)Lieferung an den öffentlichen Straßenerhalter dar. Fehlt es gänzlich oder teilweise an einer direkten Entgeltentsrichtung durch den öffentlichen Straßenerhalter, so ist dieser Vorgang dennoch entgeltlich, wenn Dritte (zB Betriebsansiedler oder andere öffentliche Straßenerhalter) vertraglich zur Kostenbeteiligung verpflichtet sind und daher ein Entgelt von dritter Seite iSd § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 vorliegt (vgl. dazu VwGH vom 25.10. 2011, 2008/15/0299, der die entgeltliche verkehrsmäßige Erschließung eines Gewerbegebietes durch einen privaten Unternehmer grundsätzlich als privatwirtschaftliche, nicht hoheitliche Tätigkeit ansieht).

Im vorliegenden Fall stellen die Zahlungen des Landes und der Gemeinde zweifelsfrei Leistungsentgelte dar und nicht echte Zuschüsse, weil sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der von vornherein vereinbarten Lieferung der errichteten Straßenbauwerke an den jeweils zuständigen öffentlichen Straßenerhalter stehen und daher ein Leistungsaustauschverhältnis besteht. Zu den Zahlungen der Gemeinde ist anzumerken, dass diese – soweit sie auf die in den Verantwortungsbereich des Landes fallenden Teile des errichteten Straßenbauwerkes entfallen - ein Entgelt von dritter Seite iSd VwGH-Judikatur darstellen.

Da Umsätze aus der Lieferung von Betriebsvorrichtungen, wozu auch Straßenbauwerke zählen, nicht unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 fallen und daher steuerpflichtig sind, berechtigen die damit unmittelbar zusammenhängenden Vorsteuern aus den bezogenen Bauleistungen die W KG unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 (zB ordnungsgemäße Rechnung) zum Vorsteuerabzug. Ob ein unmittelbarer Zusammenhang der diesbezüglichen Investitionen mit den anderen beabsichtigten Umsätzen der KG bestanden hat, muss daher nicht weiter geprüft werden.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt durch Übernahme des Bauwerks durch schlüssiges Verhalten (zB Innutzungsnahme für den öffentlichen Verkehr). Vor diesem Zeitpunkt vereinnahmte Zahlungen sind als Anzahlungen zu versteuern.“

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung in den im wiederaufgenommenen Verfahren für die Streitjahre ergangenen Bescheiden.

Gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die Feststellungs- und Umsatzsteuerbescheide wandte sich die Bf. mit dem Rechtsmittel der Beschwerde. Darin führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Unternehmenszweck der Bf. die Entwicklung und Verwertung des Industrieareals W gewesen sei. Zu diesem Zweck habe die Bf. mit dem Eigentümer der Liegenschaft Vereinbarungen zur Sicherung der Verwertungsrechte getroffen. Beginnend mit dem Jahr 2003 habe die N Beteiligungs GmbH & CoKG Grundstücke im Kreuzungsbereich L 1 /L 2 erworben. Das Industrieareal

wäre zu diesem Zeitpunkt als Aufschließungsgrund gewidmet gewesen. Zur optimalen Verwertung des Areals sei es aus Sicht der Berechtigten notwendig, eine optimale Anbindung an das öffentliche Straßennetz zu gewährleisten. Für Widmungszwecke wäre auch eine reine Abbiegespur ausreichend gewesen, allerdings hätten die Eigentümer aufgrund ihrer Erfahrungen und aufgrund von Vorgesprächen mit potentiellen Investoren die Errichtung eines Kreisverkehrs bevorzugt. Bereits mit Erwerb der Liegenschaft seien die Grundeigentümer an die Gemeinde herangetreten um die Möglichkeit der Errichtung eines Kreisverkehrs zur besseren Anbindung zu klären. Festzuhalten sei, dass die bestehenden Straßen sowie der vorhandene Kreuzungsbereich L 1 /L 2 den öffentlichen Anforderungen jedenfalls genügten, bzw. im Gegenteil das Land Steiermark die grundsätzliche Zustimmung zur Errichtung eines Kreisverkehrs nur aufgrund dessen erteilen konnte, dass die überregionale Bedeutung der L 1 im Rahmen des regionalen Verkehrskonzeptes zukünftig (aus der damaligen Perspektive) nicht mehr gegeben sein würde und damit eine Verringerung der Betriebsgeschwindigkeit erst zulässig wäre.

Die Eigentümer der Liegenschaften hätten Mitte des letzten Jahrzehnts mit der Firma Y , einem globalen Entwickler, Errichter und Betreiber von Logistikzentren konkrete Gespräche über die Umsetzung eines Logistikprojektes auf den Liegenschaften geführt. Von Seiten dieser Firma wäre es eine Grundvoraussetzung gewesen, dass die verkehrstechnische Anbindung mittels Kreisverkehr erfolge, um die Zu- und Abfahrt für die Nutzer des geplanten Logistikzentrums optimal zu gestalten. Im Zuge des Projektes sei die Schaffung von rund 300 Arbeitsplätzen auf dem Industriearial geplant gewesen. Diese Firma habe das Projekt auf der Liegenschaft in kurzer Frist umsetzen wollen, daher hätten die Eigentümer die Einholung der entsprechenden Genehmigungen und Zustimmungserklärungen für das Kreisverkehrsprojekt bei der Gemeinde forciert. Im Zuge der Gespräche und Verhandlungen mit der Gemeinde habe diese im Hinblick auf die erwartete Schaffung von Arbeitsplätzen und dem damit verbundenen erwarteten Zuzug sowie dem Kommunalsteueraufkommen eine Subvention für das Projekt der Entwicklung des Industriearals zugesagt. Im Hinblick auf die Errichtung der Arbeitsplätze habe auch das Land Steiermark einen Zuschuss für die Entwicklung des Industriearals gewährt. Auf die vertragliche Ausgestaltung sei von Seiten der Mandantschaft wenig Wert gelegt worden. Im Hinblick auf den zeitlichen Horizont wären die Liegenschaftseigentümer vor allem daran interessiert gewesen, die Zustimmung vom Land Steiermark und der Gemeinde zur Errichtung des Kreisverkehrs zu erlangen. Die vertragliche Gestaltung sei unreflektiert zur Kenntnis genommen worden.

Die Errichtung des Kreisverkehrs sei in den Jahren 2008 bis 2009 erfolgt.

Aufgrund der beginnenden Finanzkrise und der damit verbundenen allgemeinen Unsicherheit habe sich die Y von der Realisierung des geplanten Projektes zurückgezogen und die mittelfristige Schaffung von rund 300 Arbeitsplätzen auf dem Industriearal habe nicht verwirklicht werden können. Infolge dieser Information hätte die Gemeinde, welche die Subvention ausschließlich in Erwartung von Betriebsansiedelungen und der Schaffung von Arbeitsplätzen sowie der damit zusammenhängenden Aufwertung

der Gemeinde und der erwarteten Kommunalsteuereinnahmen gewährt habe, im Jahr 2010 eine Änderung des Bebauungsplanes beschlossen. Dieser neue Bebauungsplan hätte den Rückbau des in den Kreisverkehr mündenden Industriestaats und eine bauliche Adaptierung des Kreisverkehrs vorgesehen. Die Entwicklung des Industrieareals wäre bei Durchsetzung des Beschlusses unmöglich gemacht worden. Aufgrund von Interventionen ihrer Mandantschaft bei der zuständigen Fachabteilung des Landes hätten der Rückbau des Industriestaats und die bauliche Adaptierung des Kreisverkehrs verhindert werden können.

Schließlich kam die steuerliche Vertretung zu dem Schluss, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, welche die Gemeinde durch ihre nachfolgenden Handlungen auch dokumentiert hätte, nie eine direkte Zahlung für die Errichtung des gegenständlichen Kreisverkehrs beabsichtigt gewesen wäre, sondern eine Investition in die Entwicklung der Region zur Ansiedlung von Betrieben und Schaffung von Arbeitsplätzen.

Dies wurde damit begründet, dass der vorhandene Kreuzungsbereich für die genutzten Zwecke ausreichend gewesen wäre. Weder für das Land noch für die Gemeinde habe Bedarf bestanden oder Notwendigkeit bestanden einen Kreisverkehr im Kreuzungsbereich zu errichten. Die Eigentümer bzw. Verwertungsberechtigten des Industrieareals hätten ein massives Interesse an einer für potentielle Investoren adäquaten Zufahrtsmöglichkeit zu den Liegenschaften gehabt. Die leichtere Zufahrtsmöglichkeiten für größere Lastkraftwagen über einen Kreisverkehr hätte eine deutlich bessere Verwertungsmöglichkeit für die Liegenschaften und damit verbunden einen größeren erwarteten unternehmerischen Erfolg für die Projektentwickler geboten.

*„Der unternehmerische Erfolg und Geschäftszweck der Gesellschaft besteht in der Entwicklung von Liegenschaften und Weitergabe der Erschließungsvorteile an sich ansiedelnde Betriebe und nicht in der Übertragung dem öffentlichen Gebrauch dienender Verkehrsflächen an eine Gebietskörperschaft. Es wäre unternehmerisch nicht sinnvoll einen Kreisverkehr zu errichten und diesen, zu einem unter den Gestehungskosten liegenden Veräußerungspreis, weiterzugeben. Die Übertragung der entsprechenden Grundstücke ins öffentliche Gut war aufgrund der bestehenden Bestimmungen nicht Intention der Gesellschaft.“*

Dem Umstand, dass der wahre Vertragswille in der vertraglichen Ausgestaltung nicht abgebildet sei komme keine Bedeutung zu, da es auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt ankomme. Dieser komme in den Handlungen seitens der Gemeinde klar zum Ausdruck.

*„Die Zahlungen der Gemeinde (wie auch jener des Landes) waren für die Schaffung von Arbeitsplätzen und damit für eine Aufwertung der Region an sich gewollt.“* Die Gemeinde habe durch Handlungen klar zum Ausdruck gebracht, dass es ihr nicht um die Errichtung eines Kreisverkehrs auf dem Gemeindegebiet gegangen sei. Nachdem der Interessent ( Y ) abgesprungen sei, habe sie versucht, die Widmung rückgängig zu machen und einen Rückbau zumindest des Industriestaates zu verordnen, um unserer Mandantschaft die Verwertung der Liegenschaft zu erschweren bzw. sogar unmöglich zu machen. Wäre der tatsächliche Vertragswille auch schriftlich abgebildet worden, so hätte die Gemeinde

sich mit der Schaffung einer konkreten Zahl von Arbeitsplätzen innerhalb einer bestimmten Frist absichern bzw. einen Rückforderungsanspruch bei Nichterfüllung sichern können."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens bekämpfte die Bf. abschließend mit nachstehender Begründung:

*„Wir beantragen die Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008, 2009 und 2010, da wie oben dargelegt unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehalts kein Wiederaufnahmegrund vorliegt.“*

--

*„Des Weiteren beantragen infolge des Antrages betreffend der Bescheide über die Umsatzsteuer die Aufhebung der Bescheide betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Feststellung der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Kalenderjahre 2009 und 2010, da bei Stattgabe obigen Antrags die Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht mehr gegeben sind.“*

In eventu stellt die Bf. für den Fall der Nichtstattgabe den Antrag auf Aufhebung und Neufestsetzung des Bescheides über die Feststellung gem. § 188 BAO für das Jahr 2011 unter Berücksichtigung der Verringerung der Auflösung der Bewertungsreserve.

In der in der Folge ergangenen BVE führte das Finanzamt nach Wiedergabe des Sachverhaltes und der betreffenden gesetzlichen Bestimmungen, sowie der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus, dass dem Vorbringen der Bf., der wahre wirtschaftliche Gehalt im Sinne des § 21 BAO der Zuschussvereinbarung mit Land und Gemeinde sei darin gelegen, Zahlungen für die Schaffung von Arbeitsplätzen und damit für eine Aufwertung der Region zu gewähren, und nicht, die Errichtung des Kreisverkehrs zu finanzieren, nicht gefolgt werden könne. Eine solche Betrachtungsweise würde zur Gänze dem Wortlaut des Vertragstextes widersprechen. Aus dem Vertag vom 28.10.2005 ergebe sich unmissverständlich, dass Gegenstand des Vertrages die Errichtung des Kreisverkehrs gewesen sei und dass die Zahlungen gerade für diese Leistung (und genau definierte Nebenleistungen) erbracht worden seien.

Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO könne nicht dazu führen den Wortlaut einer vertraglichen Vereinbarung gänzlich außer Acht zu lassen, zumal auch im Verwaltungsrecht die Auslegungsvorschriften des ABGB (somit §§ 6 und 7 ABGB) anzuwenden seien (vgl. Ritz, BAO, § 21 Rz 1) und jede Auslegungsmethode ihre Grenzen im eindeutigen Wortlaut einer Bestimmung finde.

Gegen das Vorliegen von echte Zuschüssen spreche die Auskunft des Bürgermeisters vom 17.7.2013, wonach der Kreisverkehr gemeinsam mit der Bf. finanziert worden sei, das Schreiben der Bf. vom 30.9.2008 an das Land Steiermark mit dem Titel „Kostenzuschuss des Landes Steiermark zum BHV Kreisverkehr“. Daraus sei ersichtlich, dass die Zahlung des Landes gerade vom Bau des Kreisverkehrs abhängig gewesen sei. Dasselbe gelte auch für die Zahlung seitens der Gemeinde, die ebenfalls mit „BHV Kreisverkehr W“ betitelt gewesen sei.

Es handle sich bei diesen Zahlungen eindeutig um direkte Leistungsentgelte bzw. Entgelt von dritter Seite, da davon auszugehen sei, dass die Zuwendungen nicht ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wären. Bei dieser Gegenleistung handle es sich gerade um die Errichtung des Kreisverkehrs und dessen Übertragung ins Eigentum des Landes. Ein Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch sei zweifelsohne gegeben, sodass die Zahlungen Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts darstellen und zu Recht als Umsätze aus der Lieferung von Betriebsvorrichtungen versteuert worden sind.

Dagegen wandte sich die Bf. rechtzeitig mit ihrem Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 6. August 2015 wurde die Bf. erstens mit dem Erkenntnis des VwGH vom 30. April 2015, 2012/15/0163 konfrontiert und zweitens eingeladen, bekannt zu geben, ob sich der Streitpunkt „Bewertungsreserve“ durch eine vom Finanzamt durchgeführte Korrektur der AfA erledigt habe.

Die steuerliche Vertretung der Bf. teilte mit Schriftsatz vom 21. August 2015 mit, dass der Feststellungsbescheid für das Kalenderjahr 2011 zwischenzeitig um die Auflösung der Bewertungsreserve korrigiert worden sei.

Ein wesentlicher Unterschied zum Erkenntnis des VwGH vom 30. April 2015 sei jedoch, dass im Grundsachverhalt des Erkenntnisses eine Rückzahlungsvereinbarung enthalten gewesen wäre und die Gemeinde trotz Nichtereichung der Ziele (Errichtung von 300 Arbeitsplätzen) von einer Rückzahlung abgesehen und eine großzügige Fristerstreckung gewährt habe. Der Beschwerdefall sei dagegen eigentlich umgekehrt gelagert, es sei verabsäumt worden eine entsprechende – wirtschaftlich gewollte – Klausel aufzunehmen. Die Gründe diesen Vertragsfehler betreffend werde auf die Beschwerde verwiesen. Im Gegensatz zum Beschwerdefall habe die Gemeinde, nachdem sich konkrete Interessenten infolge der Finanzkrise vom Projekt zurückgezogen hätten und die Ansiedlung von Industriebetrieben sich daher verzögerte, versucht durch Widmungsänderung eine Bebauung zu verhindern bzw. den Rückbau des Industrieastes zu veranlassen.

In der mündlichen Verhandlung stellte die Bf. nochmals den Sachverhalt und die in der Folge mit der Gemeinde entstandenen Probleme, wie in den dem Schreiben vom 21. August 2015 beigelegten Unterlagen bereits ausgeführt, dar.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**1. Wiederaufnahme** gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2010 und betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009 und 2010

Zufolge § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien, 2005, § 303, Tz 10).

Die anlässlich der Außenprüfung, basierend auf dem Vertrag vom 19./28.10.2015 (ergänzt mit Vereinbarung vom 3./10.9.2008) und diversen Belegen, getroffene Feststellung, dass die Bf. in den Streitjahren Zuschüsse von Land und Gemeinde erhalten habe, bildet einen tauglichen Wiederaufnahmegrund - bei Kenntnis hätte das Finanzamt bereits im Zuge der Erlassung der Erstbescheide zu den nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen kommen können – und im Übrigen Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen, weder von der Bf. behauptet noch aus der Aktenlage erkennbar sind. Die Beschwerde stützt sich ausschließlich auf materiell rechtliche Gründe, das heißt auf das Argument, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, was von den Ausführungen unter Punkt 2 dieses Erkenntnisses widerlegt wird, weshalb der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren kein Erfolg beschieden sein kann.

## **2. Kreisverkehr**

Die Bf. hat die im Vertrag vom 19./28.10.2005 vereinbarten Infrastrukturmaßnahmen in Auftrag gegeben und die ihr daraus in Rechnung gestellten Vorsteuern geltend gemacht.

Strittig ist im gegenständlichen Fall nunmehr ausschließlich die Frage, ob die vom Land Steiermark und von der Gemeinde überwiesenen Beträge (€ 70.000 im Jahr 2008, im Jahr 2009 € 164.365 und im Jahr 2010 € 15.328,29) ein steuerpflichtiges Entgelt für die von der Bf. erbrachten Leistungen (direktes Leistungsentgelt) oder als echter (nicht umsatzsteuerbarer) Zuschuss zu behandeln sind.

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.

Wie der VwGH bereits wiederholt ausgeführt hat (ua. VwGH 25. Februar 2009, 2006/13/0128), setzt die Umsatzsteuerpflicht einen Leistungsaustausch, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung, voraus.

§ 4 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt, dass der Umsatz für Lieferungen und sonstige Leistungen nach dem Entgelt bemessen wird. Entgelt ist 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 was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Entgelt von dritter Seite).

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können Gegenleistungen 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 § 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 (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0131).

Der Vertrag vom 19./28. Oktober 2005, hat eindeutig die Errichtung und Finanzierung des betreffenden Kreisverkehrs zum Inhalt („Aus diesem Grund kommen die Vertragspartner überein gemäß den unten angeführten Regelungen unter gemeinsamer Finanzierung einen Kreisverkehr zu errichten“).

Unter Punkt D dieses Vertrages wurde die Übernahme und Erhaltung geregelt: Die Vertragsparteien kamen überein, dass nach Fertigstellung der Bauarbeiten vom Land eine Bauübernahme durchgeführt werde. Vereinbarungsgemäß würden hinsichtlich der zu betreibenden und zu erhaltenden Anlagen der Kreisverkehr samt Begleiteinrichtungen in den Verantwortlichkeitsbereich des Landes, die Mittelinsel des Kreisverkehrs, die Geh- und Radwege und der Industriestraße in den Verantwortlichkeitsbereich der Gemeinde fallen.

Der in der Folge von der Bf. urgierte Kostenzuschuss (Schreiben vom 30.9.2008) hat ausdrücklich die Finanzierung des Kreisverkehrs zum Inhalt:

„Unter Bezugnahme auf unsere Vereinbarung vom 28.10.2005 bezüglich des Kreuzungsprojektes L 1 /L 2 „KVP W“ sowie der bezughabenden Nachtragsvereinbarung teilen wir Ihnen mit, dass wir mit Auftragsschreiben vom 29.8.2008 den Bestbieter (xxx) um eine Nettopauschaltsumme in der Höhe von brutto € 378.000 bzw. netto € 315.000 beauftragt haben. Mit dem Bau wird in der KW 41 begonnen. Aus diesem Grund dürfen wir Sie höflich bitten – wie vereinbart – den von Seiten des Landes zugesagten Kostenzuschuss in der Höhe von € 70.000 auf unser Konto ehestmöglich zur Anweisung zu bringen.“

Auch das Finanzamt bezieht sich zur Untermauerung der in der BVE dargestellten Auffassung, dass Gegenstand des Vertrages die Errichtung des Kreisverkehrs war und

dass die Zahlungen gerade für diese Leistungen (und genau definierte Nebenleistungen dazu) erbracht wurden auf konkrete Fakten:

Auf die Auskunft des Bürgermeisters vom 17. Juli 2013, dass der Kreisverkehr gemeinsam mit der Bf. finanziert worden sei und auf die Abrechnung mit der Gemeinde vom 10.9.2009 unter dem Titel „Kreisverkehr“.

Fest steht auch, dass der Kreisverkehr in der Zwischenzeit vereinbarungsgemäß in das Eigentum des Landes übertragen wurde.

Unbestritten war die Bf. schuldrechtlicher Vertragspartner der Bauunternehmer, welche die Bauleistung erbracht haben. Die Errichtung des Kreisverkehrs lag im unternehmerischen Interesse der Bf., um die Erschließung der Grundstücke zu verbessern.

Es wurde aber nie behauptet, dass die Bf. die Leistungen auch ohne die Zahlungen von Land und Gemeinde erbracht hätte.

Aufgrund der eindeutigen vertraglichen Regelung und ihrer faktischen Ausführung ist im vorliegenden Fall ein ursächlicher Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung gegeben.

Dagegen bringt die Bf. vor, der Zuschuss sei nicht als Gegenleistung für den Kreisverkehr anzusehen, sondern als Zahlung um eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit zu fördern. Abgesehen davon, dass die Formulierung dieses Vertrages keiner Interpretation bedarf, vermag auch das nicht bewertbare „Wunschdenken“ bzw. die Hoffnung auf ein vermehrtes Fließen von Kommunalsteuereinnahmen nicht die vorliegende finale Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung zu lösen. Es liegt in der Natur der Sache, dass ein Kreisverkehr immer der Erschließung von Grundstücken dient. Indirekt kann dadurch auch ein positiver Effekt für die Volkswirtschaft gegeben sein, jedoch stellt das öffentliche Interesse bei dieser Zuordnung bloß einen *Nebeneffekt* dar (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0024). Dieser allein reicht nicht aus, einen durch eine eindeutige vertragliche Gestaltung vorliegenden direkten Leistungsaustausch zu negieren. Entgegen der Behauptung der Bf. wurde gerade im vorliegenden Fall sowohl durch den Vertrag als auch in weiterer Folge durch konkludente Handlungen (Zahlungen und Zahlungsaufforderungen) zweifelsfrei definiert, was durch die Zahlungen des Landes und der Gemeinde erreicht werden soll.

Der in der Beschwerde aufgestellten Behauptung, das Land Steiermark habe im Hinblick auf die Errichtung der Arbeitsplätze einen Zuschuss für die Entwicklung des Industrieareals gewährt und die vertragliche Gestaltung sei unreflektiert zur Kenntnis genommen worden, wird entgegnet, dass die Bf. bereits im Jahr 2005 mit dieser konkreten Frage an eine Steuerberatungskanzlei herangetreten ist (lt. Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 21. August 2015). Im Antwortschreiben vom 24. August 2005 (*„Land und Gemeinde sind mit der diesbezüglichen Anbindung grundsätzlich einverstanden, erteilen aber die Auflage, diese Anschließung in Form eines Kreisverkehrs zu errichten“*) wurde auch die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Zuschüsse

besprochen und schon damals wurde dabei ausdrücklich von einer Beteiligung von Land und Gemeinde an den Errichtungskosten des Kreisverkehrs ausgegangen.

Die Tatsache, dass ein globaler Entwickler, Errichter und Betreiber von Logistikzentren, mit dem der Eigentümer der Liegenschaft - wie in der Beschwerde aufgezeigt wurde - konkrete Gespräche geführt habe, sich von der Realisierung des Projektes zurückgezogen hat, hat ebenso wenig Auswirkungen auf den bestehenden Leistungsaustausch, wie die Streitigkeiten, die sich *nach* Errichtung des Kreisverkehrs und Übernahme dessen in den Verantwortungsbereich von Land und Gemeinde bzw. der vorangegangenen Abtretung der für das Bauvorhaben erforderlichen Grundstücke an das Land, ergeben haben.

Das Finanzamt hat die Zahlungen folglich zu Recht als steuerpflichtiges Leistungsentgelt behandelt.

### **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. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Da die Entscheidung der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 30. April 2015, 2012/15/0163 entspricht, ist die Revision nicht zulässig.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. November 2015