

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache der Bf, adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes 2/20/21/22 vom 18.1.2013, betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2009, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18.3.2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der I GmbH (idF: I GmbH) und war im konkreten Verfahren als Dienstleistungsunternehmen tätig. Als Bauunternehmerin sei sie im streitgegenständlichen Zeitraum auf Basis der unten angeführten Verträge zur Verwirklichung des Projektes „*Tiefgarage Hauptplatz*, mm E“ beauftragt worden. Dieses Projekt umfasste den Bau einer Tiefgarage unter dem Hauptplatz in E und die Neugestaltung der Oberfläche des Hauptplatzes.

Im Zusammenhang mit der Entstehung dieses Baus kam es zum Abschluss nachfolgender Verträge:

1. Fördervereinbarung zwischen der Stadtgemeinde E und der Bf. vom 22.10.2007 und vom 11.2.2008,
2. Baurechts- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag vom 30.10.2009 abgeschlossen zwischen der Stadtgemeinde E und der I GmbH,
3. Generalübernahmevertrag vom 26.1.2009 zwischen der I GmbH und der Bf.

ad 1. Bezüglich der streitgegenständlichen Subventionen hat die Stadtgemeinde E als Zuschussgeber mit der Bf. und Ing. D als Fördernehmer am 22.10.2007 eine **Fördervereinbarung** abgeschlossen, wonach die Stadtgemeinde den Fördernehmern einen unwiderrufbaren, einmaligen, nicht rückzahlbaren Zuschuss von bis zu maximal 4,2 Millionen Euro, auszahlbar im Jahr 2009 in zwölf möglichst gleich hohen monatlichen Teilbeträgen für die Oberflächengestaltung des Hauptplatzes E gewährt habe. Ing. D sei auf Seiten der ZGruppe als technischer Konsulent tätig geworden und im Rahmen der Errichtung der Garage für die Bauaufsicht verantwortlich gewesen. Die Nennung von Ing. D auf den Förderunterlagen sei offenbar aus organisatorischen Gründen im Rahmen der Ausschreibung erforderlich gewesen.

Dieser Zuschuss an die Fördernehmer berechnete sich aus allen mit der Oberflächengestaltung zusammenhängenden und nachgewiesenen Aufwendungen einschließlich der entgeltlich zu tragenden Abgaben bedingt durch die Vorgaben des Wettbewerbssiegers Dipl.Ing. M abzüglich der durch die Nutzung des Hauptplatzes erzielten Erlöse (aus Vermarktung/Vermietung der Oberfläche; Zuschüsse von Land und Bund). Dieser Saldo aus Einnahmen und Ausgaben sei der Stadtgemeinde in Form einer Aufstellung zur Verfügung zu stellen. Vertraglich erfolge die Förderung ausschließlich im öffentlichen Interesse, insbesondere im Rahmen der E-Offensive.

Die Fördernehmer haben im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren das Ortsbild der Stadtgemeinde zu beachten, insbesondere auf die Planungsunterlagen, wie sie dem Wettbewerb zur Oberflächengestaltung zugrunde lagen, Bedacht zu nehmen. Die Fördernehmer sind zur möglichst sparsamen und effizienten Bauführung und zur Information darüber verpflichtet. Über Aufforderung habe die Bf. der Stadtgemeinde allenfalls gegen Ersatz der damit verbundenen Barauslagen, Kopien dieser Unterlagen auszuhändigen. Die Stadtgemeinde ist berechtigt, sich einen Sachverständigen bei der Ausübung ihres Auskunftsrechts zu bedienen.

In einem mit 11.2.2008 datierten Vertrag ("Nachtrag" zur oben dargelegten Fördervereinbarung) gewährte die Stadtgemeinde den Fördernehmern einen weiteren unwiderrufbaren einmaligen und nicht rückzahlbaren Zuschuss von bis zu maximal 668.000,00 Euro für die Errichtung der Tiefgarage unterhalb des Hauptplatzes, der Geldbetrag werde 2009 und 2010 in vierteljährlichen Raten entsprechend dem Baufortschritt ausbezahlt. Dieser Zuschuss erhöht bzw. reduziert sich um 9.000,-- Euro pro Kfz-Stellplatz, der infolge der Vorgaben der Stadtgemeinde für WC-Anlagen oder zusätzliche Ausfahrten den Fördernehmern entgeht. In Punkt 3 der Vereinbarung werden die Fördernehmer als Errichter und Betreiber der Tiefgarage bezeichnet.

Bezüglich dieser Fördervereinbarungen gibt es ein Besprechungsprotokoll vom 18.6.2008, wonach den Vertragsparteien die in Rede stehenden Zuschüsse ausdrücklich für das Gesamtprojekt der Errichtung der Garage und des Hauptplatzes E gewährt worden seien. Den Vertretern der Stadtgemeinde sei bewusst, dass die Realisierung des Projektes in dieser Form ohne öffentliche Zuschüsse nicht möglich gewesen wäre. Diese Tatsache wäre in Gesprächen mit den Vertretern der ZGruppe bereits ausführlich kommuniziert

und diskutiert worden. Die Zusage der gewährten Zuschüsse sei daher von Beginn des Projektes an Voraussetzung für dessen Realisierung gewesen.

Die Stadtgemeinde habe sich zur Zahlung der besagten Zuschüsse bereit erklärt, um eine den modernen Erfordernissen einer Stadt wie der Gemeinde E entsprechende Infrastruktur zu gewährleisten. Die Förderung des Projektes sei im öffentlichen Interesse und im Rahmen der sogenannten xxx gewesen. Dazu gehörte unter anderem auch die individuelle Anpassung und Ausgestaltung der Garage an die Erfordernisse und Gegebenheiten der Gemeinde (zB öffentliche WC), oder die Oberflächengestaltung nach den Vorgaben eines eigens dafür ausgeschriebenen Künstlerwettbewerbs. In diesem Zusammenhang wies die Bf. nochmals konkret darauf hin, dass die umfassende Neugestaltung der Oberfläche nur durch die Errichtung der Tiefgarage notwendig geworden sei und die Stadtgemeinde aus dieser Neugestaltung keinerlei wirtschaftlichen Nutzen gezogen habe, diese vielmehr auf städteplanerische und stadtpolitische Erwägungen und Notwendigkeiten zurückzuführen gewesen sei. Die im Zuge der Umbauarbeiten gleichzeitig durchgeführten Ein- und Umbauten von Wasser- und Kanalleitungen werden von der Stadtgemeinde gesondert beauftragt und finanziert.

Die Zuschüsse wären demnach zweckgewidmete, öffentliche Subventionen für die Errichtung der Garage Hauptplatz E und die Ausgestaltung des damit in Zusammenhang stehenden Gesamtprojektes. Die Errichtung und der anschließende Betrieb der Garage wären auf alleinige Rechnung und Risiko der ZGruppe erfolgt. Ein im öffentlichen Interesse gelegenes und von der Gemeinde finanziertes Bürgerbeteiligungsverfahren habe Meinungen und Ideen der Bewohner und Anrainer in die Planung miteingebunden.

ad. 2: Der **Baurechts- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag** war eine weitere mit der Realisierung des Projektes verbundene schriftliche Vereinbarung, die zwischen der Stadtgemeinde E als Baurechtsgeberin und der I GmbH als Bauberechtigte am 30.10.2009 abgeschlossen wurde. Danach hat die Stadtgemeinde der I GmbH das Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes am Baurechtsgegenstand (Baurechtsfläche unterhalb der Oberfläche für Tiefgarage inklusive Rampe und Stiegenhäuser) bis zum 31.12.2067 eingeräumt. (Punkt II 1. des Vertrages). Die Oberfläche am Hauptplatz ist öffentliches Gut und steht im Eigentum der Stadtgemeinde.

Die Bauberechtigte ist nach Punkt IV des Vertrages berechtigt, und gleichzeitig verpflichtet, unter der Oberfläche auf eigene Kosten entsprechend den jeweils geltenden allgemeinen Rechtsvorschriften eine Tiefgarage auf drei Ebenen mit zumindest 352 Pkw-Stellplätzen zu errichten und über die Dauer des Baurechts auch zu betreiben. Das Baurecht beschränkt sich auf die Nutzung der Baurechtsfläche unterhalb der Oberfläche. Von diesem Baurecht sind auch jene Flächen umfasst, die als Nebenanlage der unterhalb der Oberfläche der gegenständlichen Liegenschaft errichteten Tiefgarage als Zubehör zuzuordnen sind, wie die Zu- und Aufgänge, die Zu- und Ausfahrten sowie die gesamte Belüftungsanlage, soweit diese oberhalb der Erdoberfläche situiert sind. Darüber hinaus ist der Bauberechtigten das alleinige Nutzungsrecht an der Oberfläche der Liegenschaft Hauptplatz E, rr, eingeräumt worden. Das Nutzungsrecht erfasst jene Flächen, die

in erster Linie dem ruhenden Verkehr dienen, ausgenommen jene, die ausschließlich dem öffentlichen Fließverkehr dienen. Der I GmbH war auch das Recht eingeräumt worden, auf eigene Kosten und im eigenen Namen den Hauptplatz entsprechend dem bereits erwähnten „Wettbewerb – Siegerprojekt“ zu gestalten und gleichzeitig die Erlöse aus dem Betrieb und der entgeltlichen Zurverfügungstellung von Kfz – Abstellplätzen sowie sonstiger Flächen zur Abhaltung von Märkten oder sonstigen Veranstaltungen zu beziehen.

Zu Gunsten der Baurechtsnehmerin wurde vereinbart, dass die Stadtgemeinde E die Oberfläche des Hauptplatzes nur für Kurzzeitparkplätze mit einer maximalen Parkdauer von 30 Minuten nutzen dürfe. Damit sei gewährleistet worden, dass die Parkplatzeinnahmen zum größten Teil in der Tiefgarage erzielt werden würden.

Demgegenüber trägt die Stadtgemeinde sämtliche Leistungen im Rahmen der Instandsetzung, Instandhaltung, Wartung, Reinigung sowie des Winterdienstes auf eigene Kosten und Gefahr und hält diesbezüglich die I GmbH schad- und klaglos. Für allfällige Schäden oder Nachteile, die durch den Bestand und die widmungsgemäße Benützung der Oberfläche unter öffentlichen Einbauten im Straßengrund an den baulichen Anlagen der Tiefgarage und der Nebenanlage entstehen, hat die Bauberechtigte bzw. deren Rechtsnachfolger selbst aufzukommen. Die Baurechtsgeberin übernimmt keine wie immer derartige diesbezügliche Haftung und leistet keinerlei Schadenersatz.

Im Falle des Erlöschens des Baurechts, insbesondere durch Zeitablauf, hat die Baurechtsgeberin die Wahl entweder die Tiefgarage in ihr Eigentum zu übernehmen oder der Bauberechtigten mit deren Zustimmung ein neuerliches Baurecht einzuräumen. Im Falle der Übernahme des Bauwerksbestandes (Tiefgarage) durch die Baurechtsgeberin, ist sie verpflichtet, der Bauberechtigten eine Entschädigung in der Höhe eines Viertels des zum Zeitpunkt des Erlöschens des Baurechts vorhandenen Bauwertes zu leisten.

Das Nutzungsrecht an der Oberfläche des Hauptplatzes habe die I GmbH letztlich im Wege einer Servitutsvereinbarung an die Messe E GmbH vertraglich übergeben.

ad 3. Die I GmbH hat die Bf. mit der Errichtung einer Tiefgarage im Rahmen des Projektes Tiefgarage Hauptplatz, beauftragt. Rechtliche Grundlage dafür war der **Generalübernahmevertrag** vom 26.1.2009, zu dem auch ein Baubewilligungsbescheid zählte, der an die Bf. gerichtet war und ihr die gewerbebehördliche Genehmigung für die Errichtung und den Betrieb der Garage mit 352 Stellplätzen inklusive der erforderlichen Anlagen, einer Zufahrtsrampe, einer Ein- und Ausfahrtsrampe und einer Fahrverbindung zur Tiefgarage des benachbarten Einkaufszentrums, einräumte. Nach Artikel 2 des Generalübernehmervertrages wurde die Bf. gleichzeitig mit der Wahrnehmung der Rechte der I GmbH im Rahmen der ihr übertragenen Leistungen bevollmächtigt. Alle Leistungen der Bf., die vor Abschluss des Generalübernahmevertrages erbracht wurden, würden demnach mit Abschluss des Vertrages in seinem Rahmen erbracht und mit dem vereinbarten Kaufpreis abgegolten sein. Der Bf. wurde mit dem Generalübernahmevertrag für die erbrachten Leistungen, inklusive Managementhonorar, ein Pauschalentgelt in

Höhe von 8,600.000,00 € zuzüglich einer 20%igen Umsatzsteuer zugesichert. Die Oberflächengestaltung des Hauptplatzes samt Aufzugsanlagen war nicht Gegenstand dieses Bewilligungsverfahrens. Die Stadtgemeinde hat Infrastrukturarbeiten wie Gas, Wasser, Strom und Kanal, die während der Errichtung der Tiefgarage durchgeführt werden, direkt beauftragt und bezahlt.

Das Projekt sei schließlich von der Bf. auf die I GmbH mit Rechnung, Nr 55 A /10 v. 30.9.2010 über 8,007.322,93 € und 1,601.464,59 € USt übertragen worden. Die streitgegenständlichen Zuschüsse von der Stadtgemeinde an die Bf. in Höhe von 3,168.000,00 € waren nicht Teil der fakturierten Kosten. Die steuerliche Vertretung der Bf. verwies in einem Schriftsatz vom 28. März 2011 nochmals auf Punkt IV/1 der Baurechts- und Dienstbarkeitsbestellungsvereinbarung hin, wonach der I GmbH eine Errichtung- und Betriebspflicht auferlegt worden sei. Durch die Überlassung der wirtschaftlichen Nutzung der Oberfläche, wie auch der Flächen unterhalb der Oberfläche (Punkt IV/2ff) an die Bauberechtigte ergebe sich, dass die Stadtgemeinde selbst kein eigenes wirtschaftliches Interesse gehabt habe bzw. ein solches durch die Vereinbarung befriedigt werde.

Das Finanzamt erließ am 18.1.2013 den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 und erhöhte die erklärungsgemäß angesetzte umsatzsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage um jene von der Stadtgemeinde an die Bf. im Jahre 2009 bezahlten Subventionen im Ausmaß von 2,416.666,67 € für die Hauptplatzgestaltung und in Höhe von 223.333,33 € für die Tiefgaragenerrichtung, insgesamt somit um 2,640.000,03 € (netto). Die streitgegenständlichen Zuschüsse seien demnach als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln gewesen.

Die steuerliche Vertretung der Bf. erhob gegen diesen Bescheid Berufung und führte darin im Wesentlichen aus:

Dem Baurechts- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag vom 30.10.2009 sei ein „Vorvertrag“ vom 22.10.2007 vorangegangen. Letztlich sei der I GmbH ein Baurecht unterhalb des Hauptplatzes E zur Errichtung der Tiefgarage eingeräumt worden und sei diese auch berechtigt, die Garage zu betreiben. Die Bf. habe vertraglich als Generalübernehmer die tatsächliche Durchführung der Baumaßnahmen übernommen und nach deren Fertigstellung die Immobilie an die I GmbH übertragen. Dies zeige die Rechnung Nr 55 A /10 v. 30.9.2010 über 8,007.322,93 € und 1,601.464,59 € USt. Zusätzlich zum Baurecht sei der I GmbH auch die wirtschaftliche Nutzung (geschäftliche Verwertung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung) bestimmter Teile der Oberfläche übertragen worden. Die Errichtung der Tiefgarage habe eine Abtragung und Wiederherstellung der Oberfläche erforderlich gemacht (geschlossene Bauweise), wozu ebenfalls die I GmbH nach den Vorgaben der Gemeinde E in Anlehnung an das Wettbewerbssiegerprojekt des Architekten DI M verpflichtet worden wäre. Die Schaffung von wenigen Kurzparkplätzen an der Oberfläche sei ebenso im wirtschaftlichen Interesse der I GmbH gelegen.

Das wirtschaftliche Interesse der ZGruppe an der Errichtung der Tiefgarage müsse auch im Zusammenhang mit dem Einkaufszentrum am Hauptplatz E gesehen werden,

dessen Eigentümer die genannte Gruppe sei. Die Subventionierung der Tiefgarage erfolgte aus der Sicht, dass eine 100%ige Eigenfinanzierung durch die ZGruppe als nicht wirtschaftlich und kaum finanzierbar eingeschätzt wurde. Der Bau der Garage im Herzen der Stadt sei überdies als wichtige Infrastrukturmaßnahme auch für die Gemeinde ein wesentlicher Nutzen und stelle eine Aufwertung der Region dar. Die steuerliche Vertretung der Bf. verwies auch auf den Umstand, dass im Zuge der Verwirklichung des Projektes Interessen der Bevölkerung und der genannten Gruppe berücksichtigt worden wären, was auch die Höhe der Förderung beeinflusst habe. Diese Tatsachen würden jedoch nach Ansicht der Bf. keinen Leistungsaustausch begründen und es wäre ein solcher ebenso nicht beabsichtigt gewesen. Vielmehr wäre die vorliegende Vorgangsweise bei einem Bauprojekt im öffentlichen Bereich, das natürlich auch im öffentlichen Interesse gelegen sei, schlicht unumgänglich gewesen. Die Umsetzung dieses Bauprojektes wäre erst durch die Zurverfügungstellung von öffentlichen Fördergeldern möglich gewesen, was auch durch die beiden Fördervereinbarungen zum Ausdruck gekommen sei. Die nicht rückzahlbaren Zuschüsse wären an den Nachweis bestimmter Aufwendungen gebunden gewesen und wären dem Baufortschritt entsprechend in den Jahren 2009 und 2010 ausbezahlt worden. Rechnungen wären diesbezüglich keine ausgestellt worden. Die Zuschüsse auf Basis beider Verträge, wobei der Nachtragsvertrag infolge einer Änderung des Projektumfanges zu einer Erhöhung der Fördergelder in Höhe von 668.000,00 geführt habe, seien für das Gesamtprojekt („E Offensive“) geleistet worden, mit dem eine tiefgreifende städtebauliche Neustrukturierung geschaffen werden sollte.

Zur rechtlichen Beurteilung dieses Berufungsvorbringens führte die steuerliche Vertretung der Bf. aus, dass die UStR Rz 26 bei der Beurteilung, ob echte Zuschüsse vorliegen auf die Intentionen des Zuschussgebers abstellen würden. Darüber hinaus müsse beurteilt werden, ob durch die Fördergelder ein wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt worden bzw. ihm ein solcher Nutzen zugekommen wäre.

Nach Ansicht der Bf. lägen echte Zuschüsse vor, da

1. der Zuschuss für den Bau der Tiefgarage gewährt wurde, der im Eigentum des Zuschussempfängers gelegen wäre. Die Oberflächengestaltung sei allein durch den Garagenbau bedingt gewesen und sei daher als Teil des Projektes anzusehen gewesen.
2. der Zuschuss zum Teil auch dafür gewährt worden sei, dass im Rahmen des Neubaus gewisse Umstände auf Seiten der Gemeinde berücksichtigt werden konnten (zB schonende Bauweise, Rücksicht auf die Anrainer und umliegende Gebäude, kompakte Bauweise, diverse bauliche Notwendigkeiten (Toilettenanlagen, Zufahrten etc). Diese Umstände führten jedoch zu keinem Leistungsaustausch mit der Gemeinde, da sie erst durch den Garagenbau notwendig geworden wären und sohin ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten sei,
3. Die Höhe des Zuschusses habe sich an die Aufwendungen für den Neubau der Garage orientiert, ohne die Subventionen wäre der Bau nicht möglich gewesen. Aus dem Betrieb der Garage erziele die Gemeinde keinen wirtschaftlichen Nutzen,

4. Der Zweck der Förderung sei im ausschließlichen öffentlichen Interesse gelegen.

Der wirtschaftliche verbrauchsfähige Nutzen dieses Projektes läge vielmehr in einer wesentlich verbesserten Infrastruktur für Bewohner, Anrainer und Besucher von E, somit im öffentlichen Interesse. Für die gewährten Fördergelder wären, ausgenommen die vertraglich vereinbarten Sonderwünsche, keinerlei Gegenleistung von Seiten der IG Gruppe erkennbar gewesen. Die Einhaltung bestimmter Rahmenbedingungen, wie die Vorgabe der Neugestaltung nach dem Wettbewerbssiegerprojekt, die Bauvorschriften, bestimmungsgemäße Verwendung von Zuschüssen, wären keine Leistungen an die Gemeinde. Es liege daher kein Leistungsaustausch zwischen der Bf. und der Stadtgemeinde vor. Die Bf. verweist in diesem Zusammenhang auf den beigelegten und oben erwähnten Aktenvermerk vom 18.6.2008.

Dass der Stadtgemeinde kein verbrauchsfähiger Nutzen zugekommen sei, ergebe sich aus den beiliegenden Vertragsunterlagen, in denen die Betriebs- und Errichtungspflicht der I GmbH übertragen wurde. Durch die Überlassung der wirtschaftlichen Nutzung der Oberfläche, wie auch der Flächen unterhalb der Oberfläche stehe fest, dass der Stadtgemeinde kein eigenes wirtschaftliches Interesse zugekommen wäre, die Subventionen seien vielmehr dafür gewährt worden, um das im Allgemeininteresse der Gemeinde bzw. ihrer Bewohner gelegene Projekt überhaupt zu ermöglichen.

Die Bf. verwies auf Entscheidungen des UFS vom 6.10.2004, RV/2461-W/02 und vom 9.11.2004, RV/0105-K/02, wobei im zuletzt genannten Fall der UFS einen gleichgelagerten Sachverhalt beurteilt habe und zum Ergebnis gelangte, dass die öffentlichen Zuschüsse für den Bau einer Tiefgarage nicht umsatzsteuerbar seien. Die Bf. verwies erneut auf die beiliegenden Aktenvermerke und Gemeinderatsprotokolle, in denen die Absichten bei der Gewährung der Fördergelder zum Ausdruck gekommen wären. Unterlagen zur „E Offensive“ zeigen auf, dass Bürgerbefragungen durchgeführt worden seien, was wiederum ein massives öffentliches Interesse für das in Rede stehende Projekt aufzeigt.

Der Ansicht des Finanzamtes, den Bau der Tiefgarage und die Gestaltung der Oberfläche umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilen, entgegnete die steuerliche Vertretung der Bf., dass im Sinne des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung im konkreten Fall von einem Gesamtprojekt auszugehen sei. Die Neugestaltung der Oberfläche wäre ausschließlich durch den Neubau der Tiefgarage bedingt gewesen und habe in diesem Fall keinen eigenen Zweck erfüllt und wäre daher als untergeordnete Nebenleistung zum Garagenbau, die allerdings nicht als Leistung zu beurteilen sei, anzusehen gewesen. Die beiden Maßnahmen wären untrennbar miteinander verbunden gewesen.

Dass die Gemeinde die Fläche des Hauptplatzes nicht veräußern, sondern nur im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten befristet vergeben könne, führe nicht zur Annahme, dass das gegenständliche Projekt im Zeitpunkt seiner Errichtung in die Vermögenssphäre der Gemeinde übergegangen wäre. Dazu komme, dass ein Teil des Bauwertes der Immobilie nach Ablauf dieses Zeitraums der Baurechtsnehmerin zu erstatten sei, sollte die Tiefgarage wiederum ins Eigentum der Gemeinde übergehen.

Feststehe auch, dass die ZGruppe aus der Gestaltung der Oberfläche des Hauptplatzes nur untergeordnete Erlöse erzielt habe, demnach der Hauptplatz eine völlig untergeordnete Rolle des potentiellen wirtschaftlichen Nutzens für die IG Gruppe gehabt hätte.

Es gelte, dass der Bau und der Betrieb der Tiefgarage im wirtschaftlichen Interesse der IG GmbH gelegen sei. Es habe auch im Rahmen einer gesamthaften Betrachtung einen ideellen Nutzen für die Stadtgemeinde gegeben, der gerade als Grundlage für die Gewährung von Zuschüssen im öffentlichen Interesse zu betrachten wäre. Selbst eine werbewirksame politisch motivierte Darstellung durch die Stadtgemeinde zeige nur den Nutzen für die Gemeinde und für die Bürger und Bürgerinnen auf. Die erhaltenen Förderungen würden daher nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

In der am 18.3.2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Zur Rechnung Nr. 554A/10 über brutto 9,6 Mill. € wird seitens der Bf. ausgeführt, dass es sich dabei um Kosten gehandelt habe, die sowohl dem Bau der Garage als auch des Hauptplatzes zuzuordnen gewesen wären. Die steuerliche Vertretung führte aus, dass es sehr schwierig sei, die Gesamtkosten auf den Bau der Tiefgarage und auf die Gestaltung des Hauptplatzes aufzuteilen, da die Baumaßnahme bezüglich des Hauptplatzes gleichzeitig die bestandene Baulücke geschlossen habe, und deshalb von einem einheitlichen Projekt auszugehen war. Der Vertreter des Finanzamtes weist darauf hin, dass eine Aufteilung der Zuschüsse sehr wohl aus einer Aufstellung über Zahlungsflüsse über die Förderungen erkennbar gewesen sei. Daraus sei auch ableitbar, dass eindeutig der überwiegende Teil der gesamten Förderungen (3,5 Mill. Euro) für die Neugestaltung des Hauptplatzes verwendet worden sei.

Zum vorliegenden Vertragsgeflecht wurde vorgebracht, dass die Bf. ein Dienstleistungsunternehmen sei, sie habe über das erforderliche Personal und die Infrastruktur zur Ausführung der verfahrensgegenständlichen Bauleistungen verfügt, während die I GmbH das Baurecht erhalten habe, weil sie auch über das nötige Kapital verfügte. Die steuerliche Vertretung gibt bekannt, dass aufgrund der Förderverträge davon auszugehen sei, dass die Gemeinde E die Zuschüsse an die Bf. gezahlt habe, um das gesamte Projekt zu verwirklichen. Zur Oberflächengestaltung ist festzuhalten, dass die Gemeinde E Eigentümerin des gesamten Hauptplatzes sei, und die I GmbH bezüglich jener Fläche, die sich genau oberhalb der Tiefgarage befunden habe, das alleinige Nutzungsrecht habe. Die Gemeinde habe jene Baukosten der Hauptplatzgestaltung, die auf die Fläche des öffentlichen Fließverkehrs gefallen sind, selbst bezahlt.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**



Auf Basis der vorgelegten vertraglichen Unterlagen und der Aktenlage sowie dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung am 18.3.2014 geht das Bundesfinanzgericht von nachfolgendem Sachverhalt als erwiesen aus:

Zunächst wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 303 Abs 38 BAO die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Die Stadtgemeinde hat der Bf. im Streitjahr Förderungen für die Gestaltung des Hauptplatzes in Höhe von 2.900.000,00 € sowie für die Errichtung einer Tiefgarage unterhalb des Hauptplatzes in Höhe von 268.000,00 € gewährt. Der Realisierung des Gesamtprojektes lagen zwei Fördervereinbarungen zwischen der Stadtgemeinde E und der Bf. vom 22.10.2007 und vom 11.2.2008, ein Generalübernahmevertrag vom 26.1.2009 zwischen der I GmbH und der Bf. und ein Baurechts- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag zwischen der Stadtgemeinde E und der I GmbH vom 30.10.2009 zu Grunde.

Die Bf. ist ein Dienstleistungsunternehmen und 100%ige Tochtergesellschaft der I GmbH. Nach Artikel 2 des Generalübernahmevertrages hat sie über Auftrag ihrer Muttergesellschaft die Errichtung einer Tiefgarage im Rahmen des Projektes Tiefgarage Hauptplatz E übernommen und wurde gleichzeitig mit der Wahrnehmung der Rechte der I GmbH im Rahmen der ihr übertragenen Leistungen bevollmächtigt. Alle Leistungen der Bf., die vor Abschluss des Generalübernahmevertrages erbracht wurden, gelten mit Abschluss des Vertrages in seinem Rahmen erbracht und mit dem vereinbarten Kaufpreis abgegolten. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass mit dem Artikel 2 des Generalübernahmevertrages jene Leistungen, die die Bf. im Sinne der mit der Stadtgemeinde E abgeschlossenen Förderverträge bereits erbracht bzw. noch zu erbringen hatte vor dem Hintergrund des am 30.10.2009 abgeschlossenen Baurechts- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrages Gegenstand des Generalübernahmevertrages waren und in dessen Rahmen erbracht worden sind.

Gegenstand des Generalübernahmevertrages war die Errichtung einer Tiefgarage, wobei aus der als Anlage 3 beigelegten Unterlage deutlich wird, dass es sich dabei nur um den Bau der Tiefgarage einschließlich der Zufahrtswege unter dem Hauptplatz gehandelt hat. Diese Schlussfolgerung wird überdies durch den Bescheid über die gewerbebehördliche Genehmigung, über die baubehördliche und wasserrechtliche Bewilligung (Anlage 1), der integrierter Bestandteil des Generalübernahmevertrages war, untermauert. Dazu kommt, dass der genannte Bescheid an die Bf. als Bauherrin gerichtet war, in dem ihr die gewerbebehördliche Genehmigung für die Errichtung und den Betrieb einer dreigeschossigen Tiefgarage mit 352 Stellplätzen erteilt worden ist. Die Oberflächengestaltung des Hauptplatzes war laut diesem Bescheid nicht Gegenstand des Genehmigungsverfahrens, was bedeutet, dass diese Baumaßnahme von der Errichtung der Tiefgarage zu trennen und demzufolge auch gesondert zu beurteilen war. Andernfalls

müsste der vorliegende Baubewilligungsbescheid auch über die Oberflächengestaltung des Hauptplatzes absprechen. Selbst wenn die Neugestaltung des Hauptplatzes gar keiner baubehördlichen Bewilligung bedurft hätte, würde auch diese Tatsache klar zum Ausdruck bringen, dass das verfahrensgegenständliche Projekt zwei Bauvorhaben, nämlich die Tiefgarage und die Hauptplatzgestaltung umfasste, demnach die Ansicht der steuerlichen Vertretung, es liege eine einheitliche Baumaßnahme vor, nicht zutrifft. Dazu kommt, dass die Stadtgemeinde Eigentümerin des Hauptplatzes war und die I GmbH als Baurechtsnehmerin Eigentümerin der Tiefgarage geworden ist, demzufolge von unterschiedlichen Eigentümern auszugehen war. Auch aus diesem Grund war umsatzsteuerrechtlich keine einheitliche Baumaßnahme in Bezug auf das zu beurteilende Projekt anzunehmen. Diese Rechtsauffassung widerspricht auch nicht der Judikatur des VwGH, wonach ein- und dieselbe Leistung im Falle ihrer selbständigen Erbringung Hauptleistung sein kann, im Falle ihrer Erbringung im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Leistungen kann sie jedoch zu diesen im Verhältnis einer unselbständigen Nebenleistung stehen (VwGH 17.12.1996, 96/14/0016). Dabei ist nach BFH lediglich eine Zusammenfassung mehrerer Leistungen ein und desselben Unternehmers an ein und denselben Abnehmer zulässig. Es reicht somit nicht aus, dass mehrere Leistungen einem einheitlichen wirtschaftlichen Zweck dienen (BFH 29.8.1991, V R 87/86). Tatsache im konkreten Fall war, dass die Stadtgemeinde und die I GmbH an die Bf. gesonderte Bauaufträge erteilt haben. Daran vermag das Vorbringen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung nichts zu ändern, wonach die Stadtgemeinde die in Rede stehenden Zuschüsse stets für die Realisierung des gesamten Projektes gegeben hätte, die Oberflächengestaltung notwendiger Bestandteil des Gesamtprojektes gewesen sei und im Generalübernahmevertrag ein pauschaler Kaufpreis für das gesamte Projekt festgesetzt worden ist, zumal ein Gesamtentgelt nur als Indiz für die Einheitlichkeit sein kann (vgl. *Windsteig* in Melhardt/Tumpel UStG 1., § 1 Tz 44). Neben den unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen sprechen auch die Leistungsvorgänge zwischen der Bf. und der Stadtgemeinde sowie der Bf. und der I GmbH, außerdem die außer Streit stehende getrennte Zuschussgewährung für die Gestaltung des Hauptplatzes einerseits und die Errichtung der Tiefgarage andererseits für eine gesonderte umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Subventionen. Auf Basis des Fördervertrages vom 22.7.2007 muss davon ausgegangen werden, dass die Stadtgemeinde als Eigentümerin des Hauptplatzes, seine Neugestaltung an die Bf. als bauausführendes Unternehmen in Auftrag gegeben hat, während die I GmbH als Eigentümerin des Baurechts auf Grundlage des Generalübernahmevertrages die Bf. mit der Errichtung der Tiefgarage beauftragt hatte. Die Zuschussgewährung erfolgte auf Grund beider Förderverträge direkt an die Bf.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

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 Umsatzsteuerbarkeit von Leistungen setzt demnach einen Leistungsaustausch voraus, die Leistung muss erkennbar zur Erlangung der Gegenleistung erbracht werden (vgl. VwGH 18.4.2007, 2003/13/0078). Aus der Sicht, dass eine unentgeltliche Gewährung von Zuwendungen unüblich ist, kann eine solche nur angenommen werden, wenn weder ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch zwischen fremden Personen noch eine Leistung des Unternehmens an den Zuschussgeber vorliegt. Der Zuschuss ist unter diesen Voraussetzungen als öffentliche Subvention und nicht als Entgelt für empfangene Güter oder Leistungen anzusehen (vgl. VwGH 23.1.1996, 95/14/0084). Dadurch soll eine aus öffentlichen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden (vgl. Rz 26 UStR).

Zuschüsse können demnach:

1. Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt);
2. Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (sog "unechter Zuschuss");
3. direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (wenn diesem ein Anspruch zusteht und bloß der Zahlungsweg abgekürzt wird) oder
4. kein Leistungsentgelt (echter Zuschuss) sein.

Zu den in Streit stehenden Zuschüssen ist Nachfolgenden auszuführen:

### **Tiefgarage**

Nach den vorliegenden Fördervereinbarungen vom 22.10.2007 und vom 11.2.2008 erhielt die Bf. Zuschüsse zur Herstellung der Oberfläche des Hauptplatzes und zur Errichtung einer Tiefgarage. Außer Streit steht, dass der I GmbH nach dem Baurechts- und Dienstbarkeitsbestellungsvertrag ein Baurecht grundbücherlich eingeräumt worden ist, und sie von der Stadtgemeinde verpflichtet wurde, eine Tiefgarage zu bauen. Unter *Baurecht* versteht man das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche eines fremden Grundstückes, ein Bauwerk zu haben. Das auf Grund des Baurechts errichtete Bauwerk ist Zubehör des Baurechts; das Baurecht entsteht erst mit der bürgerlichen Eintragung. Die Einräumung des Baurechts durch den Grundeigentümer ist eine sonstige Leistung (Melhardt, USt-Handbuch, 14., Rz 779). Als Bauberechtigte ist die I GmbH iSd § 6 Abs 2 BauRG Eigentümerin der Tiefgarage und im vorliegenden Fall auch Nutzungsberechtigte. Die I GmbH nimmt bezüglich der errichteten Tiefgarage in wirtschaftlicher Hinsicht (§§ 21 und 24 BAO) eine eigentümerähnliche Position ein, sie kann aus dem errichteten Bauwerk nach eigenem Gutdünken Nutzen und Gewinn ziehen.

Entscheidungsrelevant ist im konkreten Fall, dass die Bf. auf Basis des Generalübernahmevertrages die Tiefgarage, im Auftrag ihrer Muttergesellschaft errichtet hat und dieser aus der Nutzung der Garage ein wirtschaftlicher Vorteil zugekommen ist. Die Bf. erbrachte demzufolge an die I GmbH eine Leistung gegen Entgelt.

Die in diesem Zusammenhang von der Stadtgemeinde an die Bf. gewährten Zuschüsse müssen als zusätzliche Gegenleistung für eine Leistung des Unternehmers (Bf.) an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (I GmbH) beurteilt werden. Ein zusätzliches Entgelt ist denkbar, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Leistenden und dem Zahlenden zu verneinen ist (BFH 20.2.1992, VR 107/87). Dies trifft auf den Beschwerdefall zu, da mit der Errichtung der Tiefgarage keine Leistung an die Stadtgemeinde, wohl aber eine Leistung an die I GmbH als wirtschaftliche Eigentümerin und Nutzungsberechtigte der Garage erbracht wurde. Der Umstand, dass die Höhe des Zuschusses sich an jenen Aufwand richtete, der die zu erwartenden Erlöse aus dem Betreiben der Garage überstiegen hat, legt dar, dass der Zuschuss überwiegend im Interesse der I GmbH als Leistungsempfängerin der Baumaßnahmen gezahlt worden und ihr daher zu Gute gekommen ist, zumal mit der Subventionierung die Errichtung der Tiefgarage zu einem niedrigeren Preis ermöglicht worden ist.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Verbrauchssteuercharakter der Umsatzsteuer bei der Abgrenzung zwischen echten und unechten Zuschüssen zu beachten (EuGH 18.12.1997, C-384/95, EuGH 29.2.1996, C-215/94). Eine grundsätzliche Steuerbarkeit von Zuschüssen ist dabei abzulehnen, wenn die Leistung weder der zahlenden Behörde noch einer anderen identifizierbaren Person einen Vorteil verschafft (vgl. BFH 30.1.1997, V R 133/93).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die Zuschüsse zur Errichtung einer Tiefgarage für eine bestimmte Leistung der Bf. an die I GmbH gegeben wurden. Selbst wenn die Tiefgarage auch im Interesse der Allgemeinheit oder einer nicht näher bestimmten Gruppe von Nutznießern gebaut worden ist, müssen die verfahrensgegenständlichen Baumaßnahmen als umsatzsteuerbare Leistungen an einen bestimmten Leistungsempfänger, die I GmbH, beurteilt werden und ist daher von einem Leistungsaustausch auszugehen, auch wenn sie aus öffentlichen Mitteln bezuschusst werden. Der I GmbH als Eigentümerin der Tiefgarage und darüberhinaus des naheliegenden Einkaufszentrums ist im Wirtschaftsleben ein Vorteil zugewendet worden. Daher geht auch der Hinweis der steuerlichen Vertretung der Bf. auf die Entscheidung des UFS vom 6.10.2004, RV/2461-W/02, ins Leere, weil nach dem dortigen und im Vergleich zum gegenständlichen Fall anders gelagerten Sachverhalt kein spezieller Leistungsempfänger festgestellt werden konnte, sondern dargelegt wurde, dass den öffentlichen Zuschüssen für den Bau einer öffentlichen Sauna in einem Gasthaus keine Leistung an die Gemeinde gegenüberstanden. Im Sinne der Rechtsprechung des EuGH muss bei der Abgrenzung zwischen Entgelt und echtem Zuschuss der Tatsache des Vorliegens eines konkreten Nutzungsberechtigten und Leistungsempfängers entscheidende Bedeutung zukommen. Vor diesem Hintergrund steht die Absicht der Stadtgemeinde, die Stadt wirtschaftlich zu beleben, ausreichende Parkplätze im Zusammenhang mit dem Bau eines Einkaufszentrums zur Verfügung zu stellen, der Annahme von umsatzsteuerpflichtigen Subventionen nicht entgegen.

In seiner Entscheidung vom 9.11.2004, RV/0105-K/02, verneinte der UFS die Umsatzsteuerbarkeit von Subventionen für die Errichtung einer Tiefgarage, da zwischen der Gemeinde als Zuschussgeber und dem Betreiber des Parkhauses kein direkter Leistungsaustausch festzustellen war. Der UFS stützte sich in den Begründungsausführungen darauf, dass die wahren Nutznießer und Leistungsempfänger unbestimmt waren. Die tatsächlichen Verhältnisse des konkreten Falles sind jedoch insoweit anders gelagert, als die I GmbH aus einer nicht außer Acht zu lassenden Leistungsbeziehung mit der Bf. auf Basis des Generalübernahmevertrages als Leistungsempfängerin bezüglich der errichteten Tiefgarage hervorging und ihr letztlich durch diese Baumaßnahme ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt worden ist. Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen sind somit die damit zusammenhängenden öffentlichen Zuschüsse an die Bf. umsatzsteuerpflichtig.

### **Hauptplatzgestaltung**

Angesichts der eingangs erfolgten rechtlichen Ausführungen war dem Berufungseinwand, dass die Hauptplatzgestaltung eine Art unselbständige Leistung zum Bau der Tiefgarage darstellen würde, und daher die Subventionen für die Oberflächengestaltung von vornherein allein zur Deckung der Unkosten gegeben worden wären, nicht zu folgen. Die Neugestaltung des Hauptplatzes ist demnach umsatzsteuerrechtlich getrennt vom Bau der Tiefgarage zu beurteilen. Der Hauptplatz ist öffentliches Gut, das im Eigentum der Gemeinde steht. Die Stadtgemeinde hat der Bf. im Rahmen des Fördervertrages den Auftrag zur Gestaltung des Hauptplatzes erteilt und ihr dafür Zuschüsse gewährt. Mit der an die Gemeinde erbrachten Bauleistung wurde dieser eine Werklieferung erbracht und ihr ein Vermögensvorteil eingeräumt. Auch der VwGH hat im Erkenntnis vom 25.10.2011, 2008/15/0299, entschieden, dass in Bezug auf die Baumaßnahmen im Bereich einer Bundes- bzw. Landesstraße die betroffenen Vermögensgegenstände in das Eigentum des Straßeneigentümers (Bund bzw. Land) übergegangen sind und die Kosten für die darin bestehende (Werk)Lieferung des Gemeindeverbands an den Bund als Entgelt zu beurteilen waren. Nach der Rechtsprechung des EuGH müsse die Natur der eingegangenen Verpflichtung einen Verbrauch implizieren, um steuerbar zu sein. Der Gerichtshof wies auch darauf hin, dass eine von der öffentlichen Hand im allgemeinen Interesse geleistete Zahlung ebenso das Entgelt für eine Dienstleistung bilden könne und demzufolge umsatzsteuerbar wäre. Das Vorliegen eines öffentlichen bzw allgemeinen Interesses ist ein Beurteilungskriterium für die umsatzsteuerliche Behandlung eines Zuschusses, dennoch wird die Frage, ob ein Zuschuss steuerbar ist, unabhängig vom Vorliegen eines öffentlichen Interesses von der Feststellung abhängen, ob die Handlung, die der empfangende Unternehmer setzt, zu einem Verbrauch führt (EuGH 29.02.1996, C-215/94, EuGH 18.12.1997, C-384/95). Die in den Urteilen des EuGH aufgestellten Grundsätze zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Subventionen fanden auch in den aktuellen Erkenntnissen des VwGH Berücksichtigung. Demnach wird bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, ein Leistungsaustausch verneint. Ein Zuschuss, den

eine Gemeinde einem Mediziner unter Eingehen der Verpflichtung gewährte, die errichtete Zahnarztpraxis mindestens 10 Jahre lang zu betreiben, wurde demnach im Erk des VwGH vom 23. 11. 2004, 2001/15/0103, als nicht steuerbar beurteilt. Die dort zu würdigende Zuwendung knüpfte nicht an die Ausführung einer konkreten Leistung an, sondern wurde dem Arzt deshalb gewährt, damit er Aufgaben erfüllt, die im allgemeinen öffentlichen Interesse liegen.

Demgegenüber muss jedoch bezüglich der Gestaltung des Hauptplatzes davon ausgegangen werden, dass die Stadtgemeinde die Bf. auf Basis des Fördervertrages beauftragt hat, die in ihrem Eigentum stehende Oberfläche des Hauptplatzes zu erneuern. Die Neugestaltung des Hauptplatzes ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Leistung der Bf. an die Stadtgemeinde E. Dies ergibt sich auch daraus, dass aus dem Generalübernahmevertrag eine solche Beauftragung, wie oben dargelegt, durch die I GmbH nicht abzuleiten war. Dass die Stadtgemeinde die Nutzungsberechtigung an der Oberfläche in der Folge an die I GmbH weitergegeben hat, ergibt sich aus ihrer Eigentümerposition und ändert nichts an dieser Beurteilung, zumal ihr jedenfalls im Sinne des oben zitierten Verwaltungsgerichtshofurteils als Eigentümerin ein Vermögensvorteil zugekommen ist. Dadurch wird sie zum Leistungsempfänger, was letztlich zur Steuerpflicht der für die Neugestaltung des Hauptplatzes gegebenen Zuschüsse führte. Dass vor diesem Hintergrund trotzdem nach dem Generalübernahmevertrag zwischen der I GmbH und der Bf. eine pauschale Kostenverrechnung sowohl für die Hauptplatzgestaltung als auch für den Bau der Tiefgarage vereinbart worden ist, vermag an den oben dargelegten tatsächlich ausgeführten Umsätzen nichts zu ändern.

Eine Revision ist nicht zulässig, da das vorliegende Erkenntnis von den für die Beurteilung von Zuschüssen in ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Ausdruck gebrachten Grundsätzen nicht abweicht und daher keine Rechtsfrage von entscheidender Bedeutung vorliegt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

