



GZ. RV/0148-F/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der VMM GmbH, vertreten durch die Raiffeisenlandesbank Vorarlberg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin betreibt ein Mühlen- und Mischfutterwerk. Im Zuge einer Betriebsprüfung die Jahre 1998 bis 2000 betreffend wurde die umsatzsteuerliche Behandlung

von Kostenbeiträgen, die die VL aufgrund sog. Bevorratungsverträge an die Berufungswerberin gezahlt hatte. In diesen Verträgen verpflichtete sich die Berufungswerberin, in der Zeit vom 1. April bis 30. Juni eines Jahres eine bestimmte Menge an Getreide gegen Kostenbeiträge zu bevorraten. Diese Kostenbeiträge wurde von der Berufungswerberin nicht der Umsatzsteuer unterzogen, weil es sich ihrer Ansicht nach diesbezüglich um (echte) Subventionen und nicht um ein Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches handelte. Demgegenüber vertrat der Prüfer die Meinung, dass sehr wohl ein Leistungsaustausch vorlag und die Kostenbeiträge als Entgelte für Leistungen der Berufungswerberin anzusehen waren. Im prüfgegenständlichen Fall habe die VL ihre Leistung an Bedingungen geknüpft, deren Erfüllung ihr selbst einen Nutzen verschafft habe. In solch einem Fall sei aber auch dann von einem Leistungsaustausch auszugehen, wenn der Nutzen im öffentlichen Interesse liege.

Aufgrund dieser Feststellungen des Prüfers erließ das Finanzamt am 19. August 2002 im wiederaufgenommenen Verfahren Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000, in denen es die Kostenbeiträge dieser Jahre (1998: 445.500,00 brutto, 1999: 486.000,00 brutto und 2000: 495.000,00 brutto) der Umsatzsteuer unterzog.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 20. September 2002 Berufung, die ihre steuerliche Vertretung wie folgt begründete: Die jährlich neu auszuhandelnde Bereitschaft des LV, für die Versorgungssicherheit der Bevölkerung Vorarlbergs in den Monaten April, Mai und Juni einen Beitrag zu leisten, gehe auf die im Jahre 1987 erfolgte Errichtung des Getreidesilos zurück. In einem Aktenvermerk vom 2. Februar 1987 der RBV, der ehemaligen Errichterin und Eigentümerin des Getreidesilos, sei eine Investitionsrechnung durchgeführt worden. Bei dieser Investitionsrechnung sei mit jährlichen Erträgen aus "vertraglich abgesicherter Krisenbevorratung LV" in Höhe von ATS 461.000,00 gerechnet worden. Weiters sei eine "Siloaktion des Bundes: vertraglich nicht abgesichert, zukünftige Entwicklung nicht absehbar" in Höhe von ATS 1.043.000,00 angesetzt worden. Aufgrund dieser Voraussetzung habe sich eine positive Entscheidung für den Bau des Getreidesilos ergeben. Im angeführten Aktenvermerk sei als Schwachpunkt der Investitionsrechnung angesehen worden, dass bei Auslassen der Bundes- und Landessubvention der Getreidesilo 53 Jahre stehen müsse, um einen break-even-point zu erreichen. Als Pluspunkt sei angeführt worden, dass Katastrophen zeigten, dass eine konsumentennahe Lagerung immer wichtiger werde. Deshalb könne die Landessubvention in Zukunft sich erhöhen. Die im Jahre 1987 erfolgte Entscheidung, einen Getreidesilo zu errichten, wäre nicht erfolgt, hätte das LV nicht zugesagt, für die Krisenbevorratung Zuschüsse zu gewähren.

Nach den Umsatzsteuerrichtlinien lägen nichtsteuerbare Zuschüsse vor, wenn Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erfolgten oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stünden. Dies sei der Fall, wenn ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt werde (zB Zuschuss zur Errichtung einer Erdgasversorgung, zur Errichtung einer Park- und Reitanlage), ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben werde, sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf richte und die Zahlungen nicht bestimmten Umsätzen in Zusammenhang stünden. Ein nichtsteuerbarer Zuschuss liege auch dann vor, wenn dadurch der Zuschussempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden solle, das jedoch gleichzeitig im Interesse des Zuschussgebers liegen könne. Eine bloße Zweckbestimmung durch den Zuschussgeber reiche für sich nicht allein nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen. Der Zuschussgeber verlange vom Empfänger üblicherweise einen Nachweis über die Mittelverwendung oder einen Förderungsbericht. Die Vorlage dieser Nachweise begründe für sich allein keinen Leistungsaustausch. Gewähre der Zahlende den Zuschuss deshalb, weil er vom Unternehmer (Zuschussempfänger) eine Leistung erhalte, stelle die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies sei der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedige oder den Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukomme.

Es sei wohl unbestritten, dass das LV bei der Zuschussgewährung im Hoheitsbereich handle und keinesfalls ein eigenes wirtschaftliches Interesse bestehe, das über die Monate April, Mai und Juni Getreidevorräte gehalten würden. Durch die Getreidebevorratung entstehe dem LV auch keinesfalls ein eigener wirtschaftlicher Nutzen. Der Nutzen komme vielmehr der Bevölkerung zugute und liege nicht in einer wirtschaftlichen Begünstigung der Bevölkerung, sondern vielmehr in dem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln, des Zur-Verfügung-Stellens von Grundnahrungsmitteln in Krisenzeiten. Die Bevorratungsverträge seien keine Leistungs- und Gegenleistungsverträge, wie sie unter Kaufleuten üblich seien, sondern Absichtserklärungen, im Sinne der Versorgungssicherung tätig zu werden. Folgende Stellen des Bevorratungsvertrages vom 23. März 1999 wiesen darauf hin:

§ 1 Z 1: "Das Unternehmen verpflichtet sich, ein Getreidevorratslager mit der Zielsetzung anzulegen, in den Monaten April, Mai und Juni die Versorgungssicherung zu verbessern".

§ 1 Z 3: "Die Lagerung des Getreides erfolgt im Lagergebäude .... und muss im Krisenfall dort vermahlen werden".

Hier gehe es nicht so sehr um die Lagerung, als um die Versorgungssicherung der Bevölkerung mit Grundnahrungsmitteln.

§ 1 Z 4: "Die Verfügungsberechtigung über das vermahlene Getreide im Ausmaß der Bevorratungsmenge kommt im Krisenfall dem LV zu. Das LV ist daher jederzeit berechtigt, über den eingelagerten Vorrat im Fall von Versorgungsschwierigkeiten zu verfügen".

Unter Kaufleuten würde hier wohl ein Verfügungspreis vereinbart. Dies sei nicht erfolgt, da es grundsätzlich nur um die Versorgungssicherung gehe.

In § 3 werde die Höhe des Unkostenbeitrages errechnet. Dieser betrage ATS 60,00 pro Tonne und Monat und ergebe somit für 2.700 Tonnen und drei Monate den Betrag von ATS 486.000,00. In § 5 werde für den Fall der aus schuldhaften Verhalten unvollständigen oder der nicht für den Verbrauch geeigneten einwandfreien Qualität entsprechenden Lagerhaltung eine Vertragsstrafe in Höhe der Kosten eines Bevorratungsmonats vereinbart.

Es werde somit nicht die Einhaltung einer bestimmten Leistung gefordert, sondern ein Pönale im Höhe von ATS 162.000,00 vereinbart. Bei nicht vertragsgerechter Bevorratung durch die Berufungswerberin werde also nur der Betrag von 2 Monaten ausbezahlt, was wohl einer Subvention ohne Gegenleistung entspreche. Dies weise darauf hin, dass die Vorratshaltung von Getreide in Konsumentennähe generell gefördert werden solle. Nach § 6 sei das Land berechtigt, die sofortige Vertragsauflösung zu erklären, wenn über das Vermögen des Unternehmens ein Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet werde. Auch diese Vertragsformulierung weise darauf hin, dass es dem Land im Insolvenzfall nicht so sehr um die Leistung gehe als vielmehr darum, dass eine Subvention keinesfalls als Massevermögen den Gläubigern zugute komme. Aus innerbetrieblichen Gründen wie Qualitätssicherung, Qualitätskontinuität, Rohstoffhaltung für das breitgefächerte unterschiedlich nachgefragte Sortiment, Sicherstellung der Kalkulationsgrundlagen, produktionstechnischen Gründen und Eigeninteresse für die Lieferfähigkeit im Krisenfall, würde die Berufungswerberin wohl auch ohne Subvention über den Bevorratungsverträgen angeführten Menge Vorräte halten.

Aus diesen Tatsachen sei ersichtlich, dass die Subventionierung des LV nicht für eine spezifische Lagerhaltung in den Jahren 1998, 1999 und 2000 gewährt wurde, sondern als Einlösung der Zusage aus dem Jahr 1987, die Errichtung eines Getreidelagers am Ort des Verbrauchs zu unterstützen. Es stehe außer Zweifel, dass die Errichtung eines Getreidelagers in V, das praktisch über keine eigene Getreideproduktion verfüge, ein im öffentlichen Interesse gelegenes volkswirtschaftlich erwünschtes Handeln sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2003 als unbegründet ab. Zusammengefasst begründete es diese Entscheidung damit, dass ein direktes Leistungsentgelt des Zuschussgebers vorliege, da der Unternehmer den Zuschuss als Gegenleistung für eine Leistung erhalte, die er dem Zuschussgeber gegenüber erbringe. Dies sei der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliche Interesse des Zuschussgebers befriedige, wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukomme, möge dieser auch im öffentlichen Interesse liegen. Das LV müsste ohne Bevorratungsvertrag das Getreide selbst kaufen, lagern und bei Nichtbedarf wieder verkaufen. Da aber das LV über keine geeigneten Lagermöglichkeiten verfüge, sei die Bevorratung ausgelagert worden und an private Unternehmer gegen Zahlung der Lagerkosten übertragen worden. Das Land habe seine Leistungen an Bedingungen geknüpft, deren Erfüllung ihm einen speziellen Nutzen verschafft habe. Keine Leistung würde nur dann vorliegen, wenn das Verhalten im öffentlichen Interesse liege und keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchsfähiger Nutzen zukomme. Dies sei bei Prämien bzw. Entschädigungen für die Stilllegung von Betrieben oder Anbauflächen oder bei der Aufgabe von Produktionszweigen der Fall. Eine Leistung liege auch vor, wenn der Unternehmer Leistungen erbringe, die zum Bereich der Pflichtaufgaben des Zuschussgebers gehörten (mit Hinweis auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.2.1983, 82/15/0003).

Mit Schriftsatz vom 20. Mai 2003 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung wiederum als unerledigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die sog. Kostenbeiträge der VL Entgelt für einen Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind oder ob diese als echte Subventionen nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch stehen und daher nicht umsatzsteuerbar sind. Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung besteht, d.h. dass die Leistung erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten, et vice versa (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, Wien 1999, § 1 Tz 63). Demgegenüber sind echte Subventionen Zuwendungen, die insbesondere von Gebietskörperschaften oder von anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften an Unternehmen gewährt werden, um diese zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen. Solche Zuwendungen werden ohne Zusammen-

hang mit einem Leistungsaustausch gewährt. Der Umstand, dass der Unternehmer den Zuschuss/die Subvention entsprechend einer bestimmten Auflage verwenden muss und allenfalls darüber Rechenschaft zu geben hat, schadet nicht. Ist es zweifelhaft, ob eine Subvention vorliegt, muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre (vgl. Kolacny/Mayer, UStG - Umsatzsteuergesetz 1994, 2. Auflage, Wien 1997 sowie Verwaltungsgerichtshof vom 17. 9.1990, 89/14/0071 und vom 16.12.1997, 97/14/0100).

Im Berufungsfall liegt ein schriftlicher Bevorratungsvertrag vor, in dem sich die Berufungswerberin verpflichtet, während der Zeit vom 1.4.1999 bis 30.6.1999 eine bestimmte Menge (2.700 Tonnen) an Getreide im Lagergebäude am Standort F vorrätig zu lagern, im Krisenfall zu vermahlen und dem LV zur Verfügung zu stellen (§ 1 des Bevorratungsvertrages) und in der sich der Vertragspartner, das LV, verpflichtet, für die Getreidebevorratung einen Kostenbeitrag in Höhe von ATS 60/Tonne und Monat zu bezahlen (§ 3 des Bevorratungsvertrages). Dieser Vertrag ist als zweiseitig verbindlicher, zivilrechtlicher Vertrag zu werten, der einen Leistungsaustausch (Bevorratung gegen Entgelt) zum Gegenstand hat.

Der Einwand, mit den Kostenbeiträgen werde in Wirklichkeit eine Zusage des LV aus dem Jahr 1987, die Errichtung eines Getreidelagers am Ort des Verbrauchers zu unterstützen, geht ins Leere. Was immer es noch für Beweggründe für das LV gegeben haben mag, einen solchen Bevorratungsvertrag mit der Berufungswerberin abzuschließen, sie vermögen am klaren und eindeutigen Wortlaut des Vertrages nichts zu ändern. Und dieser sieht die Bevorratung von Getreide gegen Entgelt, und nichts anderes, vor. Im Übrigen widerspricht diese Aussage auch der Vorgehensweise des LV bei der Vergabe der Getreidebevorratung. Um die Teilnahme am Bevorratungsmodell auch kleineren Unternehmen zugänglich zu machen, wurde die gesamte Bevorratungsmenge in Tranchen zu je 100 Tonnen aufgeteilt und die Lagerung ausgeschrieben. Die Vergabe erfolgte dabei an jene Unternehmen, die den günstigsten Preis für die Bevorratung boten. Die "Bezuschussung" der Bevorratung durch das LV ist daher nicht auf eine allfällige Zusage aus dem Jahr 1987, sondern ausschließlich auf die Zuschlagserteilung aufgrund des Bestangebotes durch die Berufungswerberin zurückzuführen. Aus diesem Grunde ist auch die Frage, ob die Berufungswerberin die in Frage stehenden Zuwendungen auch ohne Leistung, d.h. ohne der vertragsmäßigen Getreidebevorratung, empfangen hätte, zu verneinen. Dies spricht aber gegen das Vorliegen einer echten Subvention (siehe oben). Dass die Berufungswerberin schon aus innerbetrieblichen Gründen wie Qualitätssicherung etc. die in Rede stehende Menge an Getreide bevorratet hätte, ist zwar

nicht auszuschließen, ändert aber nichts daran, dass im vorliegenden Fall die Bevorratung im Zusammenhang mit einem im Bevorratungsvertrag geregelten Leistungsaustausch steht.

Mit der Behauptung, das LV handle bei der Zuschussgewährung im Hoheitsbereich und habe kein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Getreidebevorratung, denn Nutznießer der Getreidebevorratung sei ausschließlich die Bevölkerung, die damit auch in Krisenzeiten Grundnahrungsmittel zur Verfügung gestellt bekomme, lässt sich für die Berufung nichts gewinnen. Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits zutreffend ausgeführt hat, wird eine öffentlich-rechtliche Körperschaft, wenn sie sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben privatrechtlicher Mittel bedient, im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung tätig. Der Vertrag hält ja auch in der Präambel ausdrücklich fest, dass das LV als Träger von Privatrechten den Vertrag abschließt. Ebenso wenig zutreffend ist die Meinung, dem LV entstehe kein eigener Nutzen aus den Bevorratungsverträgen. Zu Recht hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass das LV ohne Bevorratungsverträge das Getreide selbst kaufen, lagern und bei Nichtbedarf wieder verkaufen müsste, das LV aber über keine geeigneten Lagermöglichkeiten verfügt und somit Bevorratung auf private Unternehmer übertragen muss. Dem LV kommt somit sehr wohl ein eigener Nutzen aus diesen Verträgen zu. Dass damit ein im öffentlichen Interesse gelegener Zweck, die Sicherung der Versorgung der Bevölkerung mit Getreide in den Monaten April, Mai und Juni erfüllt wird, hindert nicht die Annahme eines Leistungsaustausches. Denn dieses (im öffentlichen Interesse) gelegene Ziel wird durch einen beide Vertragspartner verpflichtenden und berechtigenden privatrechtlichen Vertrag verwirklicht. Nur dieser ist für die Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht, zu beurteilen, und nicht ein allenfalls damit verbundenes Ziel. Dass eine Leistung auch im öffentlichen Interesse liegt, ändert nichts am Vorliegen eines Leistungsaustausches (vgl. hierzu Verwaltungsgerichtshof vom 16.12.1997, 97/14/0100).

Auch der Einwand, die Bevorratungsverträge seien keine Leistungs- und Gegenleistungsverträge, wie sie unter Kaufleuten üblich seien, sondern Absichtserklärungen, im Sinne der Versorgungssicherung tätig zu werden, ist nicht nachvollziehbar. Von Absichtserklärungen kann bei einem beide Vertragsteile verpflichtenden Inhalt wohl nicht gesprochen werden. Die von der Berufungswerberin als Beweis dafür zitierten Vertragsstellen sprechen nicht gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches.

Die vom LV an die Berufungswerberin geleisteten Kostenbeiträge sind daher als Entgelte im Rahmen eines Leistungsaustausches zu beurteilen und unterliegen somit der Umsatzsteuer. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 21. April 2004