

TE Vwgh Erkenntnis 2016/6/1 2013/13/0053

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.06.2016

Index

E6C;

E6j;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

62001CC0381 Kommission / Italien Schlussantrag;

62001CJ0381 Kommission / Italien;

62001CJ0495 Kommission / Finnland;

62002CJ0144 Kommission / Deutschland;

62002CJ0463 Kommission / Schweden;

UStG 1994 §4 Abs1;

UStG 1994 §4 Abs2 Z2;

1. UStG 1994 § 4 heute
2. UStG 1994 § 4 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
3. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
4. UStG 1994 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. UStG 1994 § 4 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. UStG 1994 § 4 gültig von 20.07.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
7. UStG 1994 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 4 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. UStG 1994 § 4 gültig von 06.01.1995 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
10. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 4 heute
2. UStG 1994 § 4 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
3. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
4. UStG 1994 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
5. UStG 1994 § 4 gültig von 02.08.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. UStG 1994 § 4 gültig von 20.07.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
7. UStG 1994 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 4 gültig von 27.06.2001 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. UStG 1994 § 4 gültig von 06.01.1995 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
10. UStG 1994 § 4 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schweda, über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Dkfm. Dr. Franz Klein, Wirtschaftsprüfer in 1080 Wien, Pfeilgasse 16/23, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 15. März 2013, Zl. RV/0590-W/12, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Beschwerdeführer, ein Verleger, erhielt in den Streitjahren Subventionen sowohl in der Form allgemeiner Verlagsförderungen als auch - von Subventionsgebern wie insbesondere dem Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus - in Form von Projektförderungen für einzelne konkrete Buchprojekte. Letztere unterzog das Finanzamt auf Grund der Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung als "unechte" Subventionen der Umsatzsteuer.

2 Seine Berufung gegen diese Bescheide begründete der Beschwerdeführer wie folgt:

"In den Jahren 2005 bis 2007 wurden Subventionen von der Behörde der Umsatzsteuer unterzogen und zwar (...)

Diese Subventionen stammen von öffentlichen Stellen, es fehlt an einem Leistungsaustausch. Gefördert wurden Buchprojekte.

Subventionsgeber waren: (...)

„Leistungen sind nur steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden, wenn ihnen eine Gegenleistung gegenübersteht; es muß ein Leistungsaustausch vorliegen.“ (Zitat Ruppe, Umsatzsteuergesetz 3. Auflage, Seite 71)

Von der Behörde werden Gegenleistungen unterstellt, wenn Bücher mit Themen, die dem Subventionsgeber ein Anliegen sind, gefördert werden (zum Beispiel eben Themen zum Nationalsozialismus).

Dies stellt eine Überspannung des Gedankens des Leistungsaustauschs dar. Selbstverständlich werden Buchprojekte gefördert, die im öffentlichen Interesse liegen. (Welche Bücher sollen denn sonst gefördert werden?) Subventionen müssen - letztlich - immer im öffentlichen Interesse liegen.

Überspannt man den Gedanken des Leistungsaustauschs derart, werden letztlich alle Subventionen umsatzsteuerpflichtig (Kunst und Kultur, Landwirtschaft, Wirtschaftsförderung, Gesundheitswesen

....).

Daß dies zu weit führt, liegt auf der Hand.

Umsatzsteuerpflicht kann nur gegeben sein, wenn einem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt.

Bei der Förderung von Buchprojekten fehlt es aber (an) einem speziellen Leistungsempfänger, dem ein Nutzen zukommen soll.

Ich beantrage daher, die Bescheide aufzuheben und die oben erwähnten Subventionen als ‚nicht steuerbar‘ zu behandeln."

3 Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und begründete dies mit Ausführungen zur Unterscheidung von "echten" und "unechten" Zuschüssen. Hingewiesen wurde u.a. auf den Gesichtspunkt des Entgelts von dritter Seite.

4 Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage der Berufung und brachte (neben Ausführungen zur Frage von Gratisexemplaren als Leistungen an Subventionsgeber) vor:

"Bei Zuschüssen aus öffentlichen Kassen oder aus Mitteln gesetzlich errichteter Fonds ist eher von einem nicht

steuerbaren echten Zuschuss und nicht von einem Leistungsentgelt auszugehen (VwGH 30.09.1992, ZI 92/13/0128). Zuschüsse der öffentlichen Hand sollen im Zweifelsfall nicht das Subventionsvolumen aufgrund der abzuführenden Umsatzsteuer kürzen, zumal die öffentliche Hand nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (UFS 21.3.2007 GZ RV/0475-W/04).

Durch diese Vorgangsweise würde der ‚Zuschuss-Wille‘ des Subventionsgebers (zumindest teilweise) vereitelt:

Es liegt auch kein Entgelt von dritter Seite vor. Es wird dem Verlag nicht ermöglicht, eine Leistung zu einem niedrigeren Preis auf den Markt zu bringen. In Wahrheit wird die Subvention gewährt, daß ein förderwürdiges Buch überhaupt produziert werden kann. Der Buchpreis selbst ist vollkommen marktgerecht. Ohne Subvention gäbe es das Buch überhaupt nicht und die Frage nach einem subventionierten Preis (Preisaußfüllung) würde sich überhaupt nicht stellen. (Zur Verdeutlichung lege ich Ausdrücke aus der Homepage des Verlags zum Buchprogramm (...) bei. Ich habe die Ladenpreise handschriftlich vermerkt)

Es wird keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zugewendet. Der Subventionswille richtet sich nicht darauf, einer bestimmten Person oder einer eingegrenzten Personengruppe den Bezug von (billigeren) Büchern zu ermöglichen. Vielmehr will der Subventionsgeber, die Herstellung eines Buches überhaupt erst ermöglichen, weil dies im öffentlichen Interesse liegt.

Es ist kein konkreter Konsument der Bücher bestimmbar, als Konsument kommt jedermann - eine breite Öffentlichkeit - in Frage.

Es liegt hier ein Fall der Randzahl 26 der UStR 2000 vor. ‚Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss wird auch dann vorliegen, wenn die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem

im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen.‘ Im

Fall des (...)Verlags handelt es sich nicht primär um ‚volkswirtschaftliches‘ Interesse sondern eben um gesellschaftspolitisches und kulturelles Interesse. Wobei nicht vergessen werden darf, daß gerade für Österreich die kulturellen Interessen auch große volkswirtschaftliche Bedeutung haben (Image Österreichs als ‚Kulturnation‘). Die Förderung der österreichischen Verlage hat größte nationale Wichtigkeit, weil ohne öffentliche Förderung die bundesdeutschen Verlage (zehnmals größerer Markt!) noch übermächtiger wären.“

5 Die belangte Behörde richtete an den Beschwerdeführer einen Vorhalt, in dem u.a. danach gefragt wurde, 1. in welchem Ausmaß bzw. zu welchem Prozentsatz die Selbstkosten eines Buchprojektes durch Subventionen finanziert würden, 2. in welcher Weise bereits vor Herausgabe eines Buches bei der Kalkulation der Selbstkosten die dafür gewährten Subventionen miteinbezogen würden und 4. zu welchen Verkaufspreisen oder mit welcher Auflagenzahl die subventionierten Bücher ohne die Gewährung der Subventionen auf den Markt gebracht werden müssten, um eine Kostendeckung zu erreichen.

6 Diese drei Fragen beantwortete der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28. Februar 2013 wie folgt:

"1. Das ist pro Buchprojekt sehr unterschiedlich. Manche Titel werden überhaupt nicht subventioniert, manche zu 20 %, andere zu 50 %. Durchschnittlich beträgt der Subventionsanteil unserer Bücher 25 % der Selbstkosten."

"2. Bei der Erstellung der Kalkulation ersehen wir den nötigen Subventionsbedarf, um das Buchprojekt umsetzen zu können. Auf der Einnahmenseite werden die geschätzten Verkaufszahlen kalkuliert und die Differenz aus Gesamtkosten des Buchprojekts und Einnahmen aus dem Buchverkauf muss über Subventionen finanziert werden. Können diese nicht erfolgreich lukriert werden, kann das Buchprojekt nicht verwirklicht werden."

"4. Die Ladenpreise werden vom Buchhandel vorgegeben. Würde ein Titel eines sehr hohen Ladenpreises bedürfen, dann wäre er nicht verkaufbar. Deshalb würden die subventionierten Titel im Fall einer Nichtsubventionierung gar nicht erscheinen."

7 Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Ausgehend von den Ergebnissen der abgabenbehördlichen Prüfung und von den Angaben des Beschwerdeführers vor allem im Schreiben vom 28. Februar 2013 vertrat sie die Ansicht, die Ermöglichung der Buchprojekte, bei denen die Verkaufspreise der Bücher nicht kostendeckend seien, durch die strittigen Subventionen bedeute, dass diesen eine preisaußfüllende Funktion zukomme und sie daher als Entgelt von dritter Seite zu werten seien. Bei je einer Subvention von 2005

(EUR 3.000,-- für ein Buch mit einer Auflage von 800 Stück) und 2007 (EUR 3.500,-- für ein Buch mit einer Auflage von 1.500 Stück) habe der Subventionsgeber die kostenlose Lieferung von jeweils 56 Exemplaren an bestimmte Schulen verlangt, deren Vornahme auch eine Leistung an diesen Subventionsgeber bedeute.

8 Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde. Die darin geltend gemachten Gründe der behaupteten Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Aktenwidrigkeit, ergänzungsbedürftigen Sachverhalts und Rechtswidrigkeit des Inhaltes lauten:

"Den Projektsubventionen kommt keine ‚Preisauauffüllungsfunktion‘ zu. In den Kalkulationen des Verlages werden mögliche Subventionen - natürlich - berücksichtigt. Ob eine Subvention tatsächlich gewährt werden wird, steht aber im Zeitpunkt der Projektierung eines Buches nicht fest. Die Subventionierung ist zu diesem Zeitpunkt genauso ungewiss wie die verkaufte Auflage, die ja ebenfalls in der Kalkulation berücksichtigt wird. Aus keinem Förderkriterium ist ableitbar, dass es in der Intention des Fördergebers liegt, die Bücher zu marktkonformen Preise(n) verkäuflich zu machen. In keiner Subventionszusage gibt es einen Bezug zum Verkaufspreis.

Durch die Subventionen werden die Bücher nicht billiger, es ändert sich der Ladenverkaufspreis nicht. Der Ladenverkaufspreis steht bereits vor der Subventionsgewährung - sogar vor den Subventionsanträgen - fest. Die Ankündigungen über Neuerscheinungen gehen - mit ihren Ladenverkaufspreisen - bereits vor den Subventionszusagen an den Buchhandel.

Die Spielräume für die Festlegung des Ladenpreises sind sehr gering. Der Ladenpreis richtet sich nach den Preiserwartungen des Käuferpublikums.

In einigen Fällen wurde die erhoffte Subvention tatsächlich nicht - oder nicht in der erhofften Höhe - gewährt und das Buch trotzdem produziert und zum vorher angekündigten Ladenpreis verkauft.

Nach der Rechtsprechung des EuGH muss die Verbindung zwischen Subvention und Preis eindeutig zum Ausdruck kommen. (siehe EuGH zum Office des Produits Wallons) Dies ist aber im vorliegenden Fall eben nicht gegeben. Illustriert wird dies auch dadurch, dass sehr häufig mehrere Fördergeber für ein Buchprojekt vorliegen. Aus der Veröffentlichung eines Buches ergibt sich keine Verpflichtung des Fördergebers zur Subventionszahlung.

Zum Beispiel: Das Buch ‚(...)‘ wurde im Herbst 2006 mit seinem Ladenpreis im Katalog des Verlags bereits angekündigt. Die Subventionszahlungen erfolgten erst im Jahr 2007.

BMWK am 11.01.2007 2.000,--

ADA am 18.07.2007 2.000,--

Zumindest im Fall der Subvention der ADA war das Buch bereits längst erschienen.

Die Subventionen für Buchprojekte stellen keinesfalls ein Auftragsverhältnis dar. Der Verlag entwickelt und konzipiert Buchprojekte und verlegt sie auf eigenes Risiko. In keinem Fall ist auch nur die Idee für ein Buchprojekt vom Fördergeber ausgegangen (auch die Vielzahl der Fördergeber zeigt das). Erst nach dem Konzept für ein Buch (zumeist erst nachdem es bereits schriftlich vorliegt) wird um Subventionen angesucht.

Auf Seite 17 (vorletzter Absatz) wird ausgeführt, dass ‚für die Gewährung einer Subvention Sonderverkäufe zu einem bestimmten Rabatt vereinbart wurden und dieser bereits in der Kalkulation berücksichtigt wurde(‘). Diese Behauptung ist aktenwidrig, es gab zu keiner Zeit weder Vereinbarungen dazu noch tatsächliche Verkäufe an den Nationalfonds.

Die Subvention ‚Departure‘ (14.5.2007 über 16.983,50) betraf die Entwicklung eines Vertriebskonzeptes für die Buchreihe ‚(...)‘. In diesem Fall liegt daher überhaupt kein ‚Ladenpreis‘ vor, der aufgefüllt hätte werden können. (Departure ist die ‚Kreativagentur der Stadt Wien‘) Es handelt sich um eine Wirtschaftsförderung der Stadt Wien. Im ‚Informationsblatt zur steuerlichen Behandlung von De-minimis-Zuschüssen‘ (liegt bei) wurde dieser Zuschuss ausdrücklich als nicht umsatzsteuerbar und nicht umsatzsteuerpflichtig bezeichnet.

Zusammenfassend wird ausgeführt: Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Subvention und Preis ist nicht nachgewiesen. Der Ladenpreis eines Buches wird weder de facto noch in der Kalkulation von gegebenen Subventionen beeinflusst, vielmehr sind auch einzelne Bücher ohne die erhoffte Subvention und zum angekündigten Ladenpreis

erschieden. Der angegebene Durchschnittssubventionssatz von 25 % ist im Einzelfall nicht nachvollziehbar und eigentlich auch unerheblich."

9 Die belangte Behörde hat die Akten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde beantragt.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 § 1 Abs. 1 Z 1 sowie § 4 Abs. 1 und 2 UStG 1994 lauten: 11 Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, sowie Paragraph 4, Absatz eins, und 2 UStG 1994 lauten:

"§ 1. (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;"

"§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat." § 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

1. (2) Absatz 2, Zum Entgelt gehört 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."

12 Zur behaupteten Aktenwidrigkeit:

13 Ein Teil der aktenkundigen Subventionszusagen war dahingehend formuliert, dass die Förderung des Projekts mit einem bestimmten Betrag "als Buchankauf" beschlossen worden sei. Frage 6. der belangten Behörde im Vorhalt vom 28. November 2012 enthielt daher das Ersuchen, "die Vergabe von Subventionen in Form eines ‚Buchankaufes‘ durch den Subventionsgeber detailliert zu beschreiben".

14 Diese Frage beantwortete der Beschwerdeführer im Schreiben vom 28. Februar 2013 wie folgt:

"Es gibt keine Vergabe von Subventionen in Form eines ‚Buchankaufes‘. Ein Buchankauf wird von uns mit 10 % USt. versteuert und nicht als Subvention verbucht. Vor Erscheinen eines Buches werden solche Sonderverkäufe zu einem bestimmten Rabatt vereinbart und bereits in der Kalkulation berücksichtigt. Dies ist getrennt von etwaigen Subventionen zu betrachten."

15 Die Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Aktenwidrigkeit geltend, weil er auf Seite 17 folgenden Absatz enthält:

"Soweit einzelne Buchprojekte durch den ‚Nationalfonds‘ mit einer Subvention als ‚Buchankauf‘ gefördert wurden, verweist der Bw. in der Eingabe vom 28. Februar 2013 auf den Umstand, dass es den sog. ‚Buchankauf‘ nicht gegeben hat. Vielmehr werden im Gegenzug für die Gewährung einer Subvention Sonderverkäufe zu einem bestimmten Rabatt vereinbart und dieser bereits in der Kalkulation berücksichtigt."

16 Dieser Absatz enthält Elemente einer Interpretation der Beantwortung der Frage ("im Gegenzug für die Gewährung einer Subvention", was als Bezugnahme auf den Nationalfonds verstanden werden könnte), mit deren Beanstandung als "aktenwidrig" die Beschwerde offenbar geltend machen will, bei den in der Beantwortung der Frage erwähnten "Sonderverkäufen" sei Käufer jeweils nicht der Nationalfonds gewesen ("zu keiner Zeit (...) an den Nationalfonds"). Weshalb ein Teil der vom Projektträger gegenzuzeichnenden Zusagen dieses Subventionsgebers die zugesagten

Beträge "als Buchankauf" auswies, bleibt - wie schon im Schreiben vom 28. Februar 2013 - offen. Eine weitere Erörterung dieses Themas erübrigt sich jedoch, da die belangte Behörde dem der Urkundenlage widersprechenden Vorbringen des Beschwerdeführers gefolgt ist und die in den betroffenen Zusagen erwähnten Beträge nicht als Förderung durch "Buchankäufe" gewertet hat.

17 Zur behaupteten Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhalts:

18 Dieser Beschwerdegrund wird in der Beschwerde nicht näher ausgeführt, steht aber in einem sachlichen Zusammenhang mit den in ihr vorgetragenen Neuerungen. Erstmalig im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgebrachte Tatsachen sind vor dem Hintergrund des in diesem Verfahren gemäß § 41 Abs. 1 VwGG geltenden Neuerungsverbot nur unbeachtlich, wenn der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren Anlass und Gelegenheit hatte, diese Tatsachen vorzubringen (vgl. näher und mit weiteren Nachweisen etwa das Erkenntnis vom 2. September 2008, 2008/16/0018). 18 Dieser Beschwerdegrund wird in der Beschwerde nicht näher ausgeführt, steht aber in einem sachlichen Zusammenhang mit den in ihr vorgetragenen Neuerungen. Erstmalig im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgebrachte Tatsachen sind vor dem Hintergrund des in diesem Verfahren gemäß Paragraph 41, Absatz eins, VwGG geltenden Neuerungsverbot nur unbeachtlich, wenn der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren Anlass und Gelegenheit hatte, diese Tatsachen vorzubringen vergleiche , näher und mit weiteren Nachweisen etwa das Erkenntnis vom 2. September 2008, 2008/16/0018).

19 Dies ist hier jedoch der Fall. Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer nach der Einbeziehung der Subventionen in die Kalkulation gefragt, was der Beschwerdeführer ohne Einschränkung wie oben wiedergegeben beantwortet hat. Wenn er nun im Widerspruch dazu behauptet, die Neuerscheinungen würden schon vor den Subventionszusagen angekündigt und "in einigen Fällen" seien die Bücher trotz Ausbleibens der "erhofften" Subvention oder der Subvention "in der erhofften Höhe" produziert worden, so beruht dies nicht darauf, dass er im Verwaltungsverfahren nicht Anlass und Gelegenheit hatte, dies vorzubringen.

20 Gleiches gilt für das nunmehr erstattete Vorbringen, eine der strittigen Subventionen habe sich von den anderen dadurch unterschieden, dass sie der Förderung nicht einer Produktion von Büchern, sondern eines "Vertriebskonzeptes" für eine Buchreihe gedient habe (was aus der aktenkundigen Bezeichnung des "Projektes" nicht hervorgeht). In diesem Zusammenhang bleibt aber auch offen, weshalb der Aufwand für das "Vertriebskonzept" nicht einer sein sollte, der bei einem Verkauf der Bücher zu einem die Gestehungskosten nicht unterschreitenden Preis u.a. zu berücksichtigen wäre.

21 Zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit:

22 § 4 UStG 1994 setzt gemeinschafts- bzw. unionsrechtliche Vorgaben um, die sich, soweit hier von Bedeutung, inhaltsgleich in Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EWG, und nunmehr in Art. 73 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, 2006/112/EG, fanden bzw. finden. Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen umfasst die Steuerbemessungsgrundlage danach in der Regel "alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die" der Lieferer oder Dienstleistungserbringer "für diese Umsätze" vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder "einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen". Dieser Kontext unterscheidet die im vorliegenden Fall maßgebliche Rechtslage von der, auf die sich die noch zum UStG 1972 ergangenen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes über die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen bezogen (vgl. in diesem Zusammenhang schon das Erkenntnis vom 23. November 2004, 2001/15/0103, VwSlg 7984/F). 22 Paragraph 4, UStG 1994 setzt gemeinschafts- bzw. unionsrechtliche Vorgaben um, die sich, soweit hier von Bedeutung, inhaltsgleich in Artikel 11, Teil A Absatz eins, Litera a, der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EWG, und nunmehr in Artikel 73, der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, 2006/112/EG, fanden bzw. finden. Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen umfasst die Steuerbemessungsgrundlage danach in der Regel "alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die" der Lieferer oder Dienstleistungserbringer "für diese Umsätze" vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder "einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen". Dieser Kontext unterscheidet die im vorliegenden Fall maßgebliche Rechtslage von der, auf die sich die noch zum UStG 1972 ergangenen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes über die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen bezogen vergleiche , in diesem Zusammenhang schon das Erkenntnis vom 23. November 2004, 2001/15/0103, VwSlg 7984/F).

23 In dem von der belangten Behörde und auch in der Beschwerde erwähnten Urteil vom 22. November 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629, hat der EuGH dazu u. a. ausgeführt:

"12. Die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen auswirkt, macht jedoch diese Subvention nicht schon steuerbar. Für einen unmittelbaren Zusammenhang der Subvention mit dem Preis dieser Umsätze im Sinne des Artikels 11 Teil A der Sechsten Richtlinie ist darüber hinaus, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, erforderlich, dass die Subvention an die subventionierte Einrichtung gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstandes oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung der Lieferung eines Gegenstandes oder der Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist damit steuerbar.

13. Um feststellen zu können, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt, muss der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung in seinen Grundzügen spätestens zum Zeitpunkt des Eintritts des Tatbestands festliegen. Auch muss mit der Verpflichtung der Subventionsstelle zur Subventionszahlung das Recht des Begünstigten auf Auszahlung der Subvention einhergehen, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat. Diese Verbindung zwischen Subvention und Preis muss nach einer Untersuchung der Umstände des Einzelfalls, auf denen die Zahlung dieser Gegenleistung beruht, eindeutig zum Ausdruck kommen. Dagegen ist nicht erforderlich, dass der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung - oder ein Teil des Preises - bestimmt ist. Es genügt, dass er bestimmbar ist.

14. Somit ist die Feststellung einer unmittelbaren Verbindung zwischen der Subvention und dem betreffenden Gegenstand oder der betreffenden Dienstleistung Aufgabe des vorlegenden Gerichts. Dazu muss es zunächst prüfen, ob dem Abnehmer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungsempfänger die Subvention des Subventionsempfänger (sic) zugute kommt. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, die die letztgenannten verlangen. Das Gericht wird zu prüfen haben, ob die Zahlung einer Subvention an den Verkäufer oder Dienstleistungserbringer ihm objektiv gesehen den Verkauf des Gegenstandes bzw. die Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglicht, den er ohne Subvention verlangen müsste.

15. Im Ausgangsrechtsstreit muss das vorlegende Gericht, da das OPW nach der Rahmenvereinbarung mehrere Tätigkeiten übernommen hat, prüfen, ob jede einzelne Tätigkeit eine besondere, bestimmbare Zahlung auslöst oder ob die Subvention allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten des OPW insgesamt gewährt wird. Jedenfalls kann nur der Teil der Subvention gegebenenfalls mehrwertsteuerpflichtig sein, der als Gegenleistung eines steuerbaren Umsatzes ermittelt werden kann.

16. Wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, könnte das nationale Gericht vielleicht anhand der Prüfung der Jahresabrechnung zwischen dem OPW und der Wallonischen Region feststellen, ob die Zuschüsse, die den einzelnen dem OPW von der Wallonischen Region auferlegten Verpflichtungen zuzuordnen sind, in der Rahmenvereinbarung der Höhe nach festgelegt sind. Trifft dies zu, könnte ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden Zuschuss und dem Verkauf der vom OPW herausgegebenen Zeitschriften nachgewiesen werden.

17. Um feststellen zu können, ob die von der Subvention verkörperte Gegenleistung bestimmbar ist, kann das vorlegende Gericht darüber hinaus entweder die Verkaufspreise der betreffenden Gegenstände mit ihrem normalen Gestehungspreis vergleichen oder aber untersuchen, ob der Zuschuss gekürzt worden ist, nachdem diese Gegenstände nicht hergestellt worden sind. Sind die untersuchten Tatsachen signifikant, wird der Schluss zu ziehen sein, dass derjenige Teil der Subvention, der für die Herstellung oder den Verkauf des Gegenstandes bestimmt gewesen ist, eine ‚unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subvention‘ ist. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Höhe des Zuschusses bis auf den Pfennig dem Betrag entspricht, um den der Preis des gelieferten Gegenstandes sich ermäßigt hat, sondern es genügt, dass das Verhältnis zwischen dieser Ermäßigung und dem Zuschuss, der pauschal festgelegt sein kann, signifikant ist.

18. Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass der Begriff ‚unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subventionen‘ im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er nur die Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise die Gegenleistung für die Lieferung

von Gegenständen oder von Dienstleistungen sind und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt worden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, anhand der ihm unterbreiteten Tatsachen festzustellen, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt."

24 Die belangte Behörde hat in dem vom Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 28. Februar 2013 beschriebenen Zusammenhang zwischen seiner Kalkulation und den strittigen Subventionen jeweils auch einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Subvention und Preis im Sinne dieses Urteils und in den Subventionen daher Gegenleistungen Dritter im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 gesehen. 24 Die belangte Behörde hat in dem vom Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 28. Februar 2013 beschriebenen Zusammenhang zwischen seiner Kalkulation und den strittigen Subventionen jeweils auch einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Subvention und Preis im Sinne dieses Urteils und in den Subventionen daher Gegenleistungen Dritter im Sinne des Paragraph 4, Absatz 2, Ziffer 2, UStG 1994 gesehen.

25 Die Beschwerde hält dem - soweit sie sich nicht, wie erwähnt, auf Neuerungen stützt - vor allem entgegen, der "vom Buchhandel vorgegebene" Ladenverkaufspreis (Schreiben vom 28. Februar 2013; laut Beschwerde richte er sich "nach den Preiserwartungen des Käuferpublikums") stehe schon von vornherein fest und werde durch die Subventionen nicht beeinflusst.

26 Das zitierte Urteil spricht in Rn. 14 von dem Preis, den der Unternehmer ohne Subvention verlangen "müsste" (nicht: den er am Markt erzielen könnte) und schlägt zur Ermittlung der von der Subvention verkörperten Gegenleistung in Rn. 17 den Vergleich mit dem "normalen Gestehungspreis" (nicht: dem Marktpreis) vor. Ist der Marktpreis - wie im vorliegenden Fall - nicht kostendeckend und ermöglicht erst die Subvention den verlustfreien Verkauf zum Marktpreis, so tritt dieser an die Stelle des Preises, den der Unternehmer sonst verlangen "müsste", was einen unmittelbaren Zusammenhang im Sinne der Richtlinienbestimmung bedeuten könnte.

27 Dass das Urteil nicht so zu verstehen ist, ergibt sich jedoch aus den Urteilen des EuGH vom 15. Juli 2004 (Kommission/Italien, C-381/01, EU:C:2004:441, und im Wesentlichen gleichlautend Kommission/Finnland, C-495/01, EU:C:2004:442, Kommission/Deutschland, C-144/02, EU:C:2004:444, und Kommission/Schweden, C-463/02, EU:C:2004:455) zu Beihilfen für Trockenfutter. Der EuGH legte diesen Urteilen zugrunde, die Richtlinienbestimmung ziele "darauf ab, den gesamten Wert der Gegenstände und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen und somit zu vermeiden, dass die Zahlung einer Subvention zu einem geringeren Steuerertrag führt" (Rn. 27 des erstzitierten Urteils; vgl. dazu Rn. 52 der Schlussanträge, EU:C:2003:642: Ausgleich der "Steuer, die der Steuerbehörde dadurch entgeht, dass der konkrete subjektive Wert der erhaltenen Gegenleistung durch die Subvention negativ beeinflusst wird"; ähnlich auch in Rn. 55 und 57). In den zu entscheidenden Fällen fehle es am unmittelbaren Zusammenhang im Sinne der Richtlinienbestimmung, weil die Subvention dem Unternehmen jeweils "nicht spezifisch dafür" gezahlt werde, "dass es einem Abnehmer Trockenfutter liefert". Die strittigen Beihilfen sollten "zum einen, um eine interne Versorgungsquelle zu garantieren, trotz der gegenüber dem Weltmarkt höheren Produktionskosten die Erzeugung in der Gemeinschaft und zum anderen die Erzeugung hochwertigen Trockenfutters fördern" (Rn. 38). Dies führte zur Verneinung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage: 27 Dass das Urteil nicht so zu verstehen ist, ergibt sich jedoch aus den Urteilen des EuGH vom 15. Juli 2004 (Kommission/Italien, C-381/01, EU:C:2004:441, und im Wesentlichen gleichlautend Kommission/Finnland, C-495/01, EU:C:2004:442, Kommission/Deutschland, C-144/02, EU:C:2004:444, und Kommission/Schweden, C-463/02, EU:C:2004:455) zu Beihilfen für Trockenfutter. Der EuGH legte diesen Urteilen zugrunde, die Richtlinienbestimmung ziele "darauf ab, den gesamten Wert der Gegenstände und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen und somit zu vermeiden, dass die Zahlung einer Subvention zu einem geringeren Steuerertrag führt" (Rn. 27 des erstzitierten Urteils; vergleiche , dazu Rn. 52 der Schlussanträge, EU:C:2003:642: Ausgleich der "Steuer, die der Steuerbehörde dadurch entgeht, dass der konkrete subjektive Wert der erhaltenen Gegenleistung durch die Subvention negativ beeinflusst wird"; ähnlich auch in Rn. 55 und 57). In den zu entscheidenden Fällen fehle es am unmittelbaren Zusammenhang im Sinne der Richtlinienbestimmung, weil die Subvention dem Unternehmen jeweils "nicht spezifisch dafür" gezahlt werde, "dass es einem Abnehmer Trockenfutter liefert". Die strittigen Beihilfen sollten "zum einen, um eine interne Versorgungsquelle zu garantieren, trotz der gegenüber dem Weltmarkt höheren Produktionskosten die Erzeugung in der Gemeinschaft und zum anderen die Erzeugung hochwertigen Trockenfutters fördern" (Rn. 38). Dies führte zur Verneinung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage:

"39. In diesem Kontext stellt sich die Beihilferegelung nicht als Verbrauchsförderung dar. Sie soll nicht Dritte zum Kauf von Trockenfutter veranlassen, dessen Preis aufgrund der Beihilfe unter dem Weltmarktpreis läge, was zur Folge hätte, dass eine auf den gezahlten Preis beschränkte Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer nicht dem gesamten Wert des gelieferten Gegenstands entspräche. Die Regelung soll Dritten vielmehr ermöglichen, sich in der Gemeinschaft zu einem dem Weltmarktpreis entsprechenden Preis zu versorgen, zu dem sie sich zudem außerhalb der Gemeinschaft versorgen könnten, wenn ohne Beihilfe innerhalb der Gemeinschaft kein oder kein ausreichendes Angebot vorhanden wäre. Die auf diesen Preis erhobene Mehrwertsteuer erfasst also den gesamten Marktwert des Gegenstands."

28 Die Bezugnahme auf den "Marktwert" in diesen Ausführungen spricht gegen die Einbeziehung von Subventionen der im vorliegenden Fall strittigen Art, mit denen nicht ein Teil des erzielbaren Marktpreises vom Subventionsgeber übernommen und damit der Leistungsempfänger gefördert, sondern der Unternehmer dazu in die Lage versetzt wird, seine Produkte zum Marktpreis anzubieten, was eine Subvention der Produktion und nicht des Preises bedeutet (vgl. in diesem Sinn auch Rn. 77 bis 84 der Schlussanträge und zur Bedachtnahme auf das Förderziel auch die Beispiele aus der deutschen Judikatur bei Lippross, DStZ 2013, 433 (441)). Die strittigen Subventionen haben keinen Einfluss auf den Preis, der zu einem geringeren Steuerertrag führen könnte, und dienen nicht dem Ziel, den Käufern der Bücher einen Teil des Aufwandes dafür abzunehmen. Sie sollen - jeweils mit Blickrichtung auf ein bestimmtes Projekt - aus den im angefochtenen Bescheid umschriebenen allgemeinerpolitischen Gründen die Aktivitäten des Beschwerdeführers fördern. 28 Die Bezugnahme auf den "Marktwert" in diesen Ausführungen spricht gegen die Einbeziehung von Subventionen der im vorliegenden Fall strittigen Art, mit denen nicht ein Teil des erzielbaren Marktpreises vom Subventionsgeber übernommen und damit der Leistungsempfänger gefördert, sondern der Unternehmer dazu in die Lage versetzt wird, seine Produkte zum Marktpreis anzubieten, was eine Subvention der Produktion und nicht des Preises bedeutet vergleiche , in diesem Sinn auch Rn. 77 bis 84 der Schlussanträge und zur Bedachtnahme auf das Förderziel auch die Beispiele aus der deutschen Judikatur bei Lippross, DStZ 2013, 433 (441)). Die strittigen Subventionen haben keinen Einfluss auf den Preis, der zu einem geringeren Steuerertrag führen könnte, und dienen nicht dem Ziel, den Käufern der Bücher einen Teil des Aufwandes dafür abzunehmen. Sie sollen - jeweils mit Blickrichtung auf ein bestimmtes Projekt - aus den im angefochtenen Bescheid umschriebenen allgemeinerpolitischen Gründen die Aktivitäten des Beschwerdeführers fördern.

29 Da dies zwar nicht die von der belangten Behörde in zwei Fällen wegen der kostenlosen Lieferung von Exemplaren an bestimmte Schulen auch angenommenen Leistungen an einen Subventionsgeber, aber dessen ungeachtet alle drei Streitjahre betrifft, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. 29 Da dies zwar nicht die von der belangten Behörde in zwei Fällen wegen der kostenlosen Lieferung von Exemplaren an bestimmte Schulen auch angenommenen Leistungen an einen Subventionsgeber, aber dessen ungeachtet alle drei Streitjahre betrifft, war der angefochtene Bescheid gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

30 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. 30 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

31 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. 31 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 1. Juni 2016

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013130053.X00

Im RIS seit

28.06.2016

Zuletzt aktualisiert am

26.07.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at