

# TE Vwgh Erkenntnis 2018/9/12 Ro 2015/13/0018

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.09.2018

## Index

- 10/07 Verwaltungsgerichtshof
- 32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
- 32/04 Steuern vom Umsatz
- 53 Wirtschaftsförderung

## Norm

- Austria WirtschaftsserviceG 2002
- BAO §280 Abs1 lite
- UStG 1994 §6 Abs1 Z8 lita
- UStG 1994 §6 Abs1 Z8 litg
- VwGG §42 Abs2 Z3

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der A GmbH in W, vertreten durch die Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. April 2015, Zl. RV/7100789/2012, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für 2005 bis 2007, Aufhebung des Umsatzsteuerbescheids für 2008 gemäß § 299 BAO, Umsatzsteuer für 2005 bis 2009 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer „für Juni bis Dezember 2011“, zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine GmbH, die durch das Austria Wirtschaftsservice-Gesetz, BGBl. I Nr. 130/2002 (im Folgenden: AWSG), errichtet wurde. Sie steht zu 100 % im Eigentum des Bundes.

2 Das AWSG (in den für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassungen) lautet auszugsweise wie folgt:

„[...]

Aufgaben der Gesellschaft

§ 2. (1) Aufgabe der Gesellschaft ist die Vergabe und die Abwicklung von unternehmensbezogenen Wirtschaftsförderungen des Bundes sowie die Erbringung sonstiger, im öffentlichen Interesse liegender Finanzierungs- und Beratungsleistungen zur Unterstützung der Wirtschaft. [...]

(2) Zu den Aufgaben der Gesellschaft zählen insbesondere:

a) die Vergabe und die Abwicklung von Förderungen und sonstigen Finanzierungen nach dem Garantiegesetz (Garantiegesetz 1977), BGBl. Nr. 296, und dem KMU-Förderungsgesetz, BGBl. Nr. 432/1996;

b) die Innovationsvermittlung und die Innovationsberatung zum Nutzen der österreichischen Wirtschaft [...] sowie die Fortführung [sonstiger] Aufgaben der Innovationsagentur;

[...]

(4) Die Gesellschaft erbringt ihre Leistungen an Förderungsnehmer sowie an den jeweiligen Auftraggeber grundsätzlich gegen Entgelt.

[...]

#### Mehrjahresprogramme

§ 5. (1) Die Gesellschaft hat dem Bundesminister [...] einen Vorschlag für ein mehrjähriges Programm für die Umsetzung der in § 2 [...] genannten Ziele und Aufgaben zur Genehmigung vorzulegen. [...]

[...]"

3 Im Abschlussbericht vom 31. Mai 2011 über eine bei der Revisionswerberin erfolgte abgabenbehördliche Prüfung wurde - soweit hier wesentlich - ausgeführt, die Revisionswerberin erbringe diverse Leistungen im Auftrag des Bundes. Dazu zähle u.a. die Abwicklung der „Technologieprogramme“. Den Leistungen lägen zwei vertragliche Vereinbarungen zwischen dem Bund, vertreten durch den Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit (im Folgenden: BMWA), und der Revisionswerberin zugrunde. Die im Rahmen dieser Verträge erbrachten Leistungen beträfen u.a. Beratungsleistungen, Ausbildungsleistungen, Verwaltungsleistungen, Vermarktungsdienstleistungen, Controllingleistungen, Monitoringleistungen, die Vermittlung von Kapitalgebern, die Abwicklung von Förderansuchen und die Vergabe von Fördergeldern (Kostenübernahme), die Informationsbeschaffung, die Organisation und Durchführung von Veranstaltungen sowie die Durchführung von PR-Maßnahmen.

4 Die in den Verwaltungsakten einliegende, u.a. die „Technologieprogramme“ der Jahre 2005 bis 2006 betreffende, Vereinbarung vom 21. September 2005 lautet auszugsweise wie folgt:

„Abschnitt I

#### Allgemeine Bestimmungen

##### Artikel I

###### Grundlagen und Zweck der Vereinbarung

1. Der Bund ist alleiniger Gesellschafter der [Revisionswerberin].

2. Gemäß § 2 [AWSG] ist Aufgabe der [Revisionswerberin] insbesondere

- die Vergabe und die Abwicklung von unternehmensbezogenen Wirtschaftsförderungen des Bundes, insbesondere nach dem Garantiegesetz 1977 [...] und nach dem [KMU-Förderungsgesetz] sowie

- die Technologie- und Innovationsvermittlung und -beratung zum Nutzen der österreichischen Wirtschaft sowie die Fortführung der Aufgaben der ehemaligen Innovationsagentur.

3. Der [BMWA] ist dabei für die Aufgaben nach dem KMU-Förderungsgesetz sowie für die Innovationsvermittlung, die Innovationsberatung und die Fortführung der Aufgaben der Innovationsagentur zuständig.

4. Zweck dieser Vereinbarung ist es, für die angeführten Aufgaben der [Revisionswerberin] die Bereitstellung der erforderlichen Förderungsmittel durch den Bund, vertreten durch den BMWA, zu regeln und einen Aufwandsatz des Bundes bezüglich der Verwaltungs- bzw. Abwicklungskosten zu vereinbaren.

5. Die ‚Allgemeinen Vertragsbedingungen‘ sind integrativer Bestandteil dieser Vereinbarung (Beilage 1).

[...]

## Artikel IV

### Verpflichtung [des] Bundes zur Leistung eines Entgelts nach § 2 (4) AWSG

1. Die Vertragsparteien gehen derzeit davon aus, dass die Einnahmen aus den Geschäftsbereichen nicht hinreichen werden, um den laufenden Aufwand der [Revisionswerberin] zu decken. Aufgrund des bestehenden öffentlichen Interesses an der Vergabe und Abwicklung von unternehmensbezogenen Wirtschaftsförderungen nach dem KMU-Förderungsgesetz sowie an der Durchführung der Finanzierungs- und Beratungsleistungen im Rahmen der Technologieförderungsprogramme durch die [Revisionswerberin] erklärt sich der Bund bereit, bestimmte Aufwendungen der [Revisionswerberin] im Zusammenhang mit diesen Geschäftsfeldern gemäß den in Abschnitt III nachfolgenden Bestimmungen nach Maßgabe der budgetären Möglichkeiten zu ersetzen.

2. Soweit eine Umsatzsteuerpflicht des Auftragnehmers gegeben ist, erhöht sich das Entgelt um die rechnungsmäßig vom Auftragnehmer auszuweisende und an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer. [...]

3. Basis für die endgültige Feststellung des Entgelts nach § 2 (4) AWSG ist der jeweils bis spätestens Ende April [...] des Folgejahres durch die Revisionswerberin vorzulegende Bericht [...].

4. Werden die in Abschnitt III festgesetzten Aufwendungen aus welchem Grunde auch immer unterschritten, ist der Bund berechtigt, die anerkannten Abweichungen zwischen ausbezahltem und nachgewiesenem Verwaltungsaufwand mit der auf die ordnungsgemäße Bestätigung des Verwaltungsaufwandes folgende allfällige Zahlung gegenzuverrechnen.

5. Allfällige Überschreitungen von Aufwendungen führen zu keiner Erhöhung des in Abschnitt III festgesetzten Entgeltes.

## Abschnitt II

### Bereitstellung von Förderungsmitteln durch den Bund

[...]

### 3. Innovationsvermittlung und -beratung im Rahmen der Technologie- und Innovationsförderungsprogramme

a) Gemäß § 2 [AWSG] ist die [Revisionswerberin] verpflichtet die Aufgaben der Innovationsagentur im Rahmen der unternehmensbezogenen Wirtschafts- und Innovationsförderung/-beratung fortzusetzen. Dazu wurde von der [Revisionswerberin] bereits ein ausführliches Offert für die Jahre 2004 - 2006 vorgelegt [...]. Am 10. November 2004 wurde von der [Revisionswerberin] eine in Abstimmung mit dem Bund adaptierte überarbeitete Fassung der Programmbeschreibungen auf Basis des Offerts 2003 inklusive einer neuen Kostenkalkulation vorgelegt. Dieses neue Offert ist integrativer Bestandteil der zu schließenden Vereinbarung für die Jahre 2005 und 2006 (Beilage 3).

[...]

## Abschnitt III

### Verpflichtung zur Leistung eines Entgelts nach § 2 (4) AWSG

[...]

### 2. Innovationsvermittlung und -beratung im Rahmen der Technologie- und Innovationsförderungsprogramme

a) Für die gesamte aufgrund dieser Vereinbarung entstehende Arbeit und Mühe, die im Zusammenhang mit den Finanzierungs- und Beratungsleistungen im Rahmen der Technologie- und Innovationsprogramme entstehen, einschließlich der hiebei anfallenden Kosten, wie insbesondere Büro- und Materialkosten, Kosten für die erforderliche Anzahl von Abzügen, Fahrt- und Reisekosten und der daraus resultierenden steuerlichen und sozialen Lasten, erhält die Revisionswerberin ein Entgelt für die Zeit vom 1. Jänner 2005 bis [zum] 31. Dezember 2006 in der Höhe von insgesamt max. EUR 9.982.208,--, wobei für das Jahr 2005 insgesamt max. EUR 4.892.494,-- und für das Jahr 2006 insgesamt max. EUR 5.089.714,-- [...] zur Verfügung stehen.

[...]"

5 Mit der zweiten, ebenfalls in den Verwaltungsakten einliegenden, Vereinbarung vom 28. Februar 2008 wurden

u.a. die Gültigkeitsdauer der ersten Vereinbarung betreffend die „Technologie- und Innovationsförderungsprogramme“ auf die Jahre 2007 bis 2010 erstreckt sowie die Höchstbeträge der Förderungen und „Abwicklungsentgelte“ für die von der Revisionswerberin durchgeführten Programme (einschließlich des neuen Programms ProTRANS) für die Jahre 2007 bis 2010 festgelegt.

6 Nach einer auszugsweisen Wiedergabe der beiden zwischen dem Bund, vertreten durch den BMWA, und der Revisionswerberin abgeschlossenen vertraglichen Vereinbarungen wurde im Abschlussbericht unter der Überschrift „Zahlungen BMVIT“ festgehalten, dass die Revisionswerberin für Leistungen im Zusammenhang mit der Durchführung des Programms „Seed-Financing“ (außerhalb der Vereinbarung in den Technologieverträgen) zusätzliche Entgelte vom Bund erhalte. Diese würden in Höhe eines Prozentsatzes des finanziellen Volumens der betreuten Programme an den Bund, vertreten durch den Bundesminister für Verkehr, Innovation und Technologie (im Folgenden: BMVIT), verrechnet.

7 Im Rahmen ihrer „rechtlichen Würdigung“ vertrat die Prüferin den Standpunkt, dass dem von der Revisionswerberin im Zuge der Prüfung vorgelegten Gutachten eines Universitätsprofessors nicht zu folgen sei, wonach es sich bei den Zahlungen des Bundes im Rahmen der „Technologieverträge“ mit dem BMWA um kein Leistungsentgelt handle. Weiters seien auch die Zahlungen des Bundes, vertreten durch das BMVIT, Leistungsentgelte, würden diese doch je nach dem Volumen der betreuten Projekte im Rahmen des „Seed-Financing“-Programms geleistet. Soweit die Tätigkeit der Revisionswerberin in der Verwaltung von Zuschüssen bestehe, komme die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 nicht zur Anwendung.

8 Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung und erließ (teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren bzw. Bescheidaufhebung nach § 299 BAO) entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009.

9 In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Revisionswerberin zusammengefasst vor, aus der Vereinbarung vom 21. September 2005 folge, dass die Zahlungen des BMWA der Verlustabdeckung dienten, da die Revisionswerberin aus ihrer gesetzlich vorgegebenen Tätigkeit keine Kostendeckung erreichen könne. Es lägen daher echte Zuschüsse vor, die mangels ihres Charakters als Leistungsentgelt nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Die Ansicht der Betriebsprüfung, wonach der vom BMWA bezahlte Aufwandsatz als Gegenleistung für die Tätigkeit der Revisionswerberin anzusehen sei, treffe nicht zu. Ein Entgelt von dritter Seite liege nicht vor, da es an einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Zahlung und einem (gegenüber einem Dritten erfolgten) Leistungsaustausch fehle. Die Revisionswerberin erbringe ihre Leistung in Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrags und nicht aufgrund einer inneren Verknüpfung zwischen der Zahlung des Bundes und der Förderleistung der Revisionswerberin gegenüber den Fördernehmern. Die Zahlungen des BMWA seien keiner konkreten Leistung der Revisionswerberin an einen Dritten zuordenbar. Wie bereits aus dem vorgelegten Gutachten hervorgehe, sei den Vereinbarungen vom 21. September 2005 und vom 28. Februar 2008 kein Hinweis darauf zu entnehmen, dass mit den Zahlungen des Bundes die Preisauffüllung nicht marktkonformer Entgelte aus Beratungsleistungen der Revisionswerberin gegenüber Dritten bezweckt werde. Die Zahlungen des Bundes dienten bloß der Ausstattung der Gesellschaft mit ausreichenden Finanzmitteln zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks (und nicht als zusätzliches Entgelt, das im Interesse des Leistungsempfängers aufgewendet werde).

10 Zu den Zahlungen des BMVIT führte die Revisionswerberin aus, im Rahmen des Programms „Seed-Financing“ würden erfolgsabhängig rückzahlbare Zuschüsse, sogenanntes „Mezzaninkapital“, an bestimmte Unternehmen im Hochtechnologiebereich vergeben. Der Kapitalempfänger müsse während der Laufzeit der Finanzierung einen bestimmten Prozentsatz seines Gewinns an den Kapitalgeber „rückführen“. Die Vergabe dieser Mittel erfolge durch die Revisionswerberin, das „Mezzaninkapital“ selbst stamme vom BMVIT. Das BMVIT zahle an die Revisionswerberin eine Aufwandsentschädigung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der neu vergebenen bzw. bereits bestehenden Finanzierungen. Im Unterschied zu den Zahlungen des BMWA handle es sich nicht um eine Verlustabdeckung. Jedoch seien auch die Zahlungen des BMVIT kein Leistungsentgelt für eine Leistung der Revisionswerberin. Der faktische Hintergrund der Zahlung durch das BMVIT sei nämlich darin zu sehen, dass dieses sich zum Teil an den Verlusten der Revisionswerberin beteiligen solle, da deren Tätigkeit teilweise in die Ressortzuständigkeit des BMVIT falle. Unter diesem Aspekt seien auch die Zahlungen des BMVIT nicht als steuerbarer Zuschuss anzusehen. Eine genaue Abgrenzung könne aber unterbleiben, da die Zahlungen des BMVIT jedenfalls nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Durch die von der Revisionswerberin vergebene „Mezzaninfanzierung“ entstehe gesellschaftsrechtlich eine stille Gesellschaft. Umsätze von Anteilen an einer Gesellschaft sowie die Vermittlung von Anteilen an einer Gesellschaft

seien aber nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 steuerfrei.

11 In ihrer Stellungnahme vom 29. November 2011 hielt die Prüferin an der im Abschlussbericht vom 31. Mai 2011 vertretenen Auffassung zu den Zahlungen des BMWA und des BMVIT mit näherer Begründung fest. Dem trat die Revisionswerberin in ihrer Gegenäußerung vom 28. Februar 2012 erneut entgegen.

12 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung die als Beschwerde zu behandelnde Berufung der Revisionswerberin ab. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht - auch wenn es sich an dem seinerzeitigen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2004, 2003/13/0159, orientiert habe - mangels eines entschiedenen identen Falls für zulässig.

13 Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens stellte das Bundesfinanzgericht die maßgeblichen Bestimmungen des AWSG, die zwischen der Revisionswerberin und dem BMWA abgeschlossenen Vereinbarungen vom 21. September 2005 (betreffend die Jahre 2005 und 2006) und vom 28. Februar 2008 (betreffend die Jahre 2007 bis 2010) sowie die „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ dar. Zu den Zahlungen des BMVIT hielt das Bundesfinanzgericht wie im Abschlussbericht der Betriebsprüfung vom 31. Mai 2011 lediglich fest, dass die Revisionswerberin (außerhalb der Vereinbarung in den Technologieverträgen) für Leistungen im Zusammenhang mit der Durchführung des Programms „Seed-Financing“ zusätzliche Entgelte vom Bund erhalten habe. Diese seien in Höhe eines Prozentsatzes des finanziellen Volumens der betreuten Programme an den Bund, vertreten durch das BMVIT, verrechnet worden.

14 Unter dem Punkt „Rechtliche Würdigung“ gab das Bundesfinanzgericht nach Darstellung der maßgeblichen Bestimmungen des UStG 1994 zunächst eine Reihe von Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes sowie des EuGH und eine Entscheidung des unabhängigen Finanzsenats wieder. Weiters erfolgte eine Auseinandersetzung damit, weshalb das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Zahlungen des BMWA im Ergebnis einen steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausch zwischen der Revisionswerberin und dem Bund annahm.

15 Ausführungen zu den - außerhalb der vertraglichen Vereinbarungen vom 21. September 2005 und vom 28. Februar 2008 („Technologieverträge“) geleisteten - Zahlungen des BMVIT an die Revisionswerberin und den Abspruch hinsichtlich einer Festsetzung der Umsatzsteuer „für Juni bis Dezember 2011“ enthält die „Rechtliche Würdigung“ im angefochtenen Erkenntnis nicht.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erhobene Revision - das Finanzamt erstattete keine Revisionsbeantwortung - erwogen:

17 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte so zu begründen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. z.B. VwGH 22.2.2017, Ro 2016/13/0004). Dabei muss erkennbar sein, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen das Bundesfinanzgericht zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen es die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl. z.B. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0153, VwSlg 8547/F).

18 Diesem Erfordernis wird das angefochtene Erkenntnis schon insoweit nicht gerecht, als das Bundesfinanzgericht jegliche Begründung dafür vermissen lässt, weshalb es hinsichtlich der Zahlungen des BMVIT in den Jahren 2005 bis 2009 von einem steuerbaren und auch steuerpflichtigen Leistungsaustausch zwischen der Revisionswerberin und dem Bund ausgegangen ist. Das Bundesfinanzgericht hat sich ausschließlich mit den Zahlungen des BMWA aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen („Technologieverträge“) vom 21. September 2005 (betreffend die Jahre 2005 und 2006) und vom 28. Februar 2008 (betreffend die Jahre 2007 bis 2010) auseinandergesetzt. Auf das Beschwerdevorbringen der Revisionswerberin zu den Zahlungen des BMVIT ist das Bundesfinanzgericht - wie die Revision zutreffend geltend macht - in keiner Weise eingegangen. Auch zur Festsetzung der Umsatzsteuer „für Juni bis Dezember 2011“ fehlt - wie erwähnt - jede Begründung.

19 Wegen dieser Begründungslücken war das angefochtene Erkenntnis schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben (zur umsatsteuerrechtlichen Behandlung von Zuschüssen u.dgl. vgl. im Übrigen zuletzt etwa das Erkenntnis VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050).

20 Der Ausspruch über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 12. September 2018

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2015130018.J00

**Im RIS seit**

04.06.2021

**Zuletzt aktualisiert am**

07.06.2021

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)