jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2019/2/27 Ro 2018/15/0022

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.02.2019

Index

E6C
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)
32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

ABGB §6
UStG 1994 §1 Abs1 Z1
UStG 1994 §3a Abs1
UStG 1994 §4 Abs1
61995CC0384 Landboden Agrardienste Schlussantrag

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):Ro 2018/15/0023

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revisionen 1. der S GmbH in L, vertreten durch Mag. Markus Hager, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Hafnerstraße 11, und 2. des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7 (mitbeteiligte Partei: S GmbH in L, vertreten durch Mag. Markus Hager, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Hafnerstraße 11) gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. Juli 2018, Zl. RV/5101043/2013, betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012, I. den Beschluss gefasst: Die Revision des zweitrevisionswerbenden Finanzamtes wird zurückgewiesen.

Spruch

<betreff>

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revisionen 1. der S GmbH in L, vertreten durch Mag. Markus Hager, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Hafnerstraße 11, und 2. des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7 (mitbeteiligte Partei: S GmbH in L, vertreten durch Mag. Markus Hager, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Hafnerstraße 11) gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. Juli 2018, Zl. RV/5101043/2013, betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012, I. den Beschluss gefasst: Die Revision des zweitrevisionswerbenden Finanzamtes wird zurückgewiesen.

</betreff>

</spruch>

<text>

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

II. zu Recht erkannt:

Die Revision der erstrevisionswerbenden Partei "Soziale Initiative" Gemeinnützige Gesellschaft mbH wird als unbegründet abgewiesen.

Die erstrevisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

1 Der Betriebsgegenstand der erstrevisionswerbenden Partei (in der Folge auch als Revisionswerberin bezeichnet), einer gemeinnützigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung, besteht in der sozialpädagogischen Arbeit mit Kindern, Jugendlichen und Familien.

2 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. Juni 2013 wurde - unter Verweis auf die "Besprechungspunkte" zum (in der Revision noch strittigen) Projekt "IWA - Individuelle Wege zur Arbeit für junge Menschen" ausgeführt, die Revisionswerberin sei vom Bundessozialamt auf vertraglicher Basis beauftragt worden, Jugendliche bzw. junge Erwachsene an die Erwerbstätigkeit heranzuführen, sie bei der Integration in den Arbeitsmarkt zu unterstützen und sie auf den (ersten oder zweiten) Arbeitsmarkt zu vermitteln. Die Finanzierung dieses Projektes sei durch das Bundessozialamt und das Land Oberösterreich erfolgt. Für die betreffenden Jahre seien umfangreiche "Fördervereinbarungen" zwischen dem Bundessozialamt sowie dem Land Oberösterreich und der Revisionswerberin abgeschlossen worden. Aus diesen Vereinbarungen gehe hervor, dass die Revisionswerberin mit der Durchführung des Projektes IWA gemäß einer Sonderrichtlinie des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen betraut worden sei. Das Projekt IWA werde zu 100% durch das Bundessozialamt bzw. das Land OÖ finanziert (Einnahmen der Revisionswerberin würden die förderfähigen Gesamtkosten kürzen). Bei den Fördergeldern handle es sich um mehr als bloße Zuschüsse zur Abdeckung allgemeiner Kosten. Es sei vielmehr ein eigenes Interesse der Zuschussgeber an den differenziert erbrachten Leistungen betreffend das Projekt IWA zu unterstellen. Es sei daher vom Vorliegen umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Einnahmen auszugehen. Aufgrund der Gemeinnützigkeit der Gesellschaft seien die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen.

3 Mit Bescheiden vom 6. Juni 2013 setzte das Finanzamt Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 sowie für den Zeitraum 1- 11/2012 fest. Das Finanzamt verwies begründend jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

4 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufung. Sie machte (zusammengefasst) geltend, bei den Zahlungen der Zuschussgeber für das Projekt IWA handle es sich um echte Subventionen, nicht um einen Leistungsaustausch. Das Ziel des Projektes IWA sei es, Jugendliche und junge Erwachsene bei der Integration in den Arbeitsmarkt zu unterstützen.

5 Mit Bescheid vom 12. Dezember 2017 setzte das Finanzamt Umsatzsteuer (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig) für das Jahr 2012 fest.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012 (betreffend das Jahr 2012 gemäß § 253 BAO) ab und setzte Umsatzsteuer 2012 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig fest. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

7 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - nach Darlegung des Verfahrensgangs - im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin sei seit ihrer Gründung im Jahr 1995 in verschiedenen sozialen Bereichen tätig und arbeite mit öffentlichen sozialen Einrichtungen zusammen. Sie befasse sich mit Hilfestellungen bei verschiedenen sozialen Problemen. Sie sei von der Finanzverwaltung bereits jahrelang als gemeinnützig anerkannt. Mit Bescheid vom 18. März 1997 sei die Revisionswerberin als freier Jungendwohlfahrtsträger iSd § 5 Oö JWG 1991 anerkannt worden. 8 Die Revisionswerberin habe als "Projektträger" mehrere Vereinbarungen mit dem Bundessozialamt (nunmehr Sozialministeriumsservice; in der Folge als BSA bezeichnet) und dem Land Oberösterreich (als "Fördergeber")

abgeschlossen. Gegenstand der Vereinbarung sei die Durchführung des Projektes IWA gemäß der Sonderrichtlinie des Bundesministers für Soziale Sicherheit und Generationen zur Förderung von Arbeitsmöglichkeiten für behinderte Menschen bzw. zum Zweck der Heranführung von Jugendlichen an den Arbeitsmarkt durch individuelle stabilisierende Maßnahmen sowie Arbeitstraining.

9 Die zu betreuende Zielgruppe sei anhand der Bestimmungen des Behinderteneinstellungsgesetzes (BEinStG) näher beschrieben worden. Das BSA habe Mitsprachemöglichkeiten bei der Vergabe von Plätzen für teilnehmende Personen und sei dazu zu informieren gewesen. Die Revisionswerberin habe sich zur Einhaltung von Auflagen verpflichtet: Verbot von geschlechterspezifischen Benachteiligungen, Beachtung des Bundesbehindertengleichstellungsge setzes, Gewährleistung einer Zielerreichung eines positiven Abschlusses von mindestens 70%; Verpflichtung zur Vermittlung von mindestens 50% der teilnehmenden Personen in ein voll sozialversicherungspflichtiges Dienstverhältnis (im Vertrag für das Jahr 2008: mindestens 30% so weit an den Arbeitsmarkt heranzuführen, dass eine arbeitsmarktpolitische Maßnahme möglich sei). Im Vertrag für das Jahr 2011 sei vorgesehen gewesen, dass durchschnittlich 45 Personen zu betreuen seien; im Laufe des Jahres 2011 seien mindestens 5 teilnehmende Personen in ein voll sozialversicherungspflichtiges Dienstverhältnis am

Regelarbeitsmarkt zu integrieren. Andernfalls könne es zu Budgetkürzungen kommen oder es sei von der Weiterführung der Maßnahme abzusehen.

1 0 Die teilnehmenden Personen seien durch geeignete Fachkräfte psychosozial und pädagogisch zu betreuen und durch geeignete Methoden in ihrer Entwicklung zu fördern, sodass eine berufliche Integration möglich werde.

11 Die Betreuung der teilnehmenden Personen habe durch geeignete Fachkräfte und Methoden in der Art zu erfolgen, dass die Ausübung einer sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit wahrscheinlich werde. Ein Betreuungsschlüssel von 1 Schlüsselkraft zu 4 teilnehmenden Personen (ca. 10 Wochenstunden je teilnehmende Person) sei zu gewährleisten.

1 2 Es bestehe eine Verpflichtung zu umfangreichen Dokumentationen, jährlichen Berichten sowie zur Führung von Statistiken. Bei der Evaluierung und begleitenden Kontrolle bestünden Mitwirkungspflichten. Weiters bestehe eine Verpflichtung zu Maßnahmen der Qualitätssicherung.

1 3 Im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit seien das Projekt sowie die Fördergeber darzustellen, gegebenenfalls sei das Logo der Fördergeber in gleicher Größe wie das Logo des Fördernehmers anzuführen. In allen Publikationen seien die Fördergeber mit Logo und einem Hinweis auf die finanziellen Mittel darzustellen. 14 Spätestens im Juli sei eine erste Zwischenabrechnung vorzulegen; ausstehende monatliche Teilzahlungen könnten nach Maßgabe des Verbrauches von den Fördergebern angepasst werden. Innerhalb von drei Monaten ab Ende der Projektlaufzeit sei ein im Detail beschriebener Verwendungsnachweis vorzulegen. 15 Das BSA übernehme die Finanzierung des Projektes im Ausmaß eines bestimmten Prozentsatzes bis zu einem bestimmten Maximalbetrag, der Rest werde vom Land OÖ finanziert. Dabei seien für bestimmte Kosten (etwa Personalkosten) Maximalbeträge festgelegt worden. Seitens der Fördergeber bestehe die Möglichkeit, die Fördermittel zu reduzieren bzw. an die tatsächliche Auslastung hinsichtlich der Teilnehmerzahl anzupassen. Hinsichtlich verschiedener Kosten seien Vorgaben festgehalten worden.

1 6 Die Vereinbarungen enthielten weiters für zweiseitige Verträge typische Vereinbarungen betreffend Zahlungsmodalitäten, Rückforderungen, eine Kündigungsmöglichkeit im Fall der Gefährdung der Zielerreichung usw.

17 Das BSA dürfe u.a. der Revisionswerberin Personen zuweisen, die prioritär zu begleiten seien; auf Verlangen sei ihm das Ergebnis der Maßnahme mitzuteilen; es dürfe einmal pro Halbjahr zur Überprüfung der vertraglichen Vereinbarung eine "Projektbegleitung" durchführen; es habe eine Kündigungsmöglichkeit bei Gefährdung der Zielerreichung oder Abweichungen von der Vereinbarung.

1 8 Dem Land OÖ stehe das Recht zu, in sämtliche dem BSA vorgelegten Unterlagen Einsicht zu nehmen; allfällige Prüfberichte nach dem Landesrechnungshofgesetz seien dem Land OÖ zu übermitteln.

19 Die Fördergeber erhielten das Recht, alle im Rahmen der geförderten Maßnahme erstellten Konzepte, Lehrbehelfe, Unterlagen usw. für spätere Vorhaben unentgeltlich zu nutzen und Nutzungsrechte an andere Personen zu übertragen. Nutzungsrechte von erstellten Produkten lägen zur Gänze bei den Fördergebern. Wirtschaftliche Vorteile des Fördernehmers seien mitzuteilen und könnten zu Rückforderungen führen.

20 Nach der in den Fördervereinbarungen verwiesenen Sonderrichtlinie zur Förderung von Arbeitsmöglichkeiten für

behinderte Menschen handle es sich hiebei um eine Förderung, die der Bund in Ausübung der Privatwirtschaftsverwaltung für Maßnahmen zur Verbesserung der Chancengleichheit behinderter Menschen z. B. an private Einrichtungen gewähre. Sinngemäß sollten die Richtlinien für die Gewährung von Förderungen nach dem BEinstG gelten. Weiters werde angeführt, welche Auflagen zur Kontrolle mit den Fördernehmern zu vereinbaren seien und unter welchen Voraussetzungen Förderungen zurückzuerstatten seien. Eine Rückerstattung der Förderung habe dann zu erfolgen, wenn die Auflagen nicht eingehalten würden oder wenn vereinbarte Fördervoraussetzungen, die die Erreichung des Förderzweckes sichern sollten, von der Förderwerberin nicht eingehalten würden. 21 Nach der Sonderrichtlinie "Berufliche Integration" des Bundesministers zur Förderung von Arbeitsmöglichkeiten für Frauen und Männer mit Behinderung sollten zur Verbesserung der Chancengleichheit behinderter Menschen Fördermaßnahmen durchgeführt werden. Neben Individualförderungen seien hier auch Projektförderungen zur Unterstützung der beruflichen Integration vorgesehen. Davon betroffen seien begleitende Hilfen, Qualifizierungs- und Beschäftigungsprojekte, persönliche Assistenz am Arbeitsplatz usw. Förderungen könnten für derartige Projekte auch an private Einrichtungen vergeben werden. Förderungen im Sinne dieser Richtlinien seien Geldzuwendungen privatrechtlicher Art auf Grundlage eines privatrechtlichen Fördervertrages für Ma??nahmen zur Verbesserung der Chancengleichheit behinderter Personen.

22 Aufgrund des erfolgten Zahlungsflusses sei davon auszugehen, dass die Projekte in den Streitjahren - und auch in den Folgejahren - erfolgreich durchgeführt worden seien. Die Durchführung derartiger Projekte liege zumindest im Kompetenzbereich des Bundes bzw. der Behörde BSA. Das BSA sei verpflichtet, Maßnahmen zur Förderung und Integrierung beeinträchtigter Personen durchzuführen. Das BSA habe die Revisionswerberin mit der Durchführung derartiger Leistungen mit definierten Zielvorgaben beauftragt und dafür die Übernahme der anfallenden Kosten bis zu einem angeführten Höchstbetrag zugesagt. Ohne Beauftragung der Revisionswerberin mit diesen Leistungen wären die Kosten bei der Erfüllung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben beim Bund bzw. beim BSA selbst angefallen. 23 Zwischen den an der Maßnahme IWA teilnehmenden Personen und der Revisionswerberin habe hingegen keine Vereinbarung bestanden, in deren Rahmen Leistungen ausgetauscht hätten werden sollen. Die Teilnahme sei für diese Personen kostenlos gewesen, diese hätten ein Taschengeld erhalten und hätten sich lediglich an bestimmte Vorgaben zu halten gehabt.

24 Bei Behandlung der gegenständlichen Leistungen als steuerpflichtig enthielten die Beträge 10% Umsatzsteuer. 25 Auch für die Zahlungen des Landes OÖ sei von einem Leistungsaustausch auszugehen.

26 Gegenstand des Projektes sei es, junge Menschen mit verschiedensten körperlichen, sozialen oder psychischen Beeinträchtigungen an den Arbeitsmarkt heranzuführen und sie bei der Integration zu unterstützen. Die Tätigkeit der Revisionswerberin solle einer wirtschaftlichen und sozialen Notlage entgegenwirken, die sich insbesondere aus Gründen der Arbeitslosigkeit infolge Hilfsbedürftigkeit ergebe. 27 Es liege eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit vor, die die Folgen der konkreten sozialen Risiken einer Beeinträchtigung und/oder Arbeitslosigkeit mindern oder ausgleichen solle. Die Revisionswerberin verfolge beständig seit vielen Jahren soziale Ziele.

28 Zwischen dem BSA bzw. dem Land OÖ einerseits und der Revisionswerberin anderseits seien Rechtsverhältnisse vorgelegen, in deren Rahmen Leistungen ausgetauscht worden seien. Für jede Partei dieses Rechtsverhältnisses sei für die Erbringung der eigenen Leistung der Erhalt der Gegenleistung Voraussetzung gewesen. Die Revisionswerberin hätte ohne Übernahme der angefallenen Kosten die entsprechenden Leistungen gar nicht erbringen können. Am freien Markt würden derartige Leistungen mangels ausreichender Leistungsfähigkeit der betroffenen und geförderten Personen nicht angeboten und auch nicht abgegolten. Die zahlenden Parteien hätten genau jene Kosten ersetzt, die auch bei ihnen selbst angefallen wären, hätten sie die Leistungen selbst unter gleichartigen Bedingungen erbracht. Nach den Vorgaben in den gesetzlichen Grundlagen und den einschlägigen Richtlinien seien daher die Art, Qualität und Umfang der zu erbringenden Leistungen genau umschrieben worden.

29 Die gezahlten Förderbeträge könnten auch ein Entgelt von dritter Seite für steuerbare Umsätze der Revisionswerberin an die an den von der Revisionswerberin durchgeführten Maßnahmen bzw. Projekten teilnehmenden Personen darstellen. Dies würde aber einen Leistungsaustausch zwischen diesen voraussetzen. Werde aber ein Leistungsaustauch zwischen dem Zuschussgeber und dem leistenden Unternehmer bejaht, scheide das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite aus. Überdies liege auch nach dem Vorbringen beider Parteien kein Rechtsverhältnis zwischen der Revisionswerberin und den von ihr betreuten Personen, in dessen Rahmen Leistungen ausgetauscht würden, vor. Vielmehr bestehe eine Vereinbarung mit den Zuschussgebern, in deren Rahmen die

Revisionswerberin bestimmte konkrete Leistungen gegen Erhalt der Förderungen bzw. Übernahme der Kosten durch die Fördergeber zu erbringen habe.

30 Die Revisionswerberin habe die Zahlungen nicht zur bloßen Abdeckung irgendeines Geldbedarfes für irgendeine Tätigkeit im öffentlichen Interesse erhalten. Vielmehr seien die Leistungen genau vorgegeben gewesen. Diese Leistungen hätten auch der Erfüllung der Aufgaben der Fördergeber gedient. Die Leistungen hätten demnach diesen einen konkreten wirtschaftlichen Vorteil eingeräumt. Gerade aus der exakten Ermittlung des Entgeltes nach den angefallenen Kosten ergebe sich, dass die Fördergeber als Gegenleistung konkret in Geld bemessbare und individualisierbare Leistungen zur Erfüllung der in ihrem Kompetenzbereich liegenden Aufgaben erhalten hätten. Die erhaltenen Leistungen hätten somit auch Kostenfaktoren der eigenen Tätigkeit der Fördergeber dargestellt.

31 Würden derartige Leistungen ausgelagert, beziehe sich die auch im öffentlichen Interesse liegende Leistung wieder unmittelbar auf die Erfüllung der an die Körperschaft übertragenen Aufgaben. Der Körperschaft werde damit ein verbrauchsfähiger Nutzen, ein konkret fassbarer Vorteil eingeräumt. Dieser Vorteil hätte andernfalls auch einen Kostenfaktor in ihrer Tätigkeit gebildet.

32 § 10a Abs. 1 BEinStG, der vorsehe, dass Zuwendungen aller Art nach dieser Bestimmung nicht als Entgelt iSd UStG 1994 gelten, sei erst für Zahlungen ab 1. Jänner 2018 anwendbar. 33 Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG sei nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt worden; die Befreiungsbestimmung sei aber hinreichend bestimmt und unbedingt, sodass sie unmittelbar angewandt werden könne. Die Revisionswerberin habe sich auf diese Bestimmung berufen. 34 Die Tätigkeit der Revisionswerberin sei als solche zu beurteilen, bei der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen erbracht würden. Insbesondere sollten die Leistungen der Revisionswerberin die Nachteile, die die Eingliederung Minderjähriger in den Arbeitsmarkt durch deren Beeinträchtigungen behindern, auszugleichen versuchen. Auch der Normzweck, die möglichst günstige Erbringung derartiger dem Gemeinwohl dienender und sonst gar nicht finanzierbarer Leistungen, erfordere die Subsumtion der Leistungen unter die durch die Richtlinie angeführte befreite Tätigkeit.

35 Aus der Anerkennung der Revisionswerberin mit ihren Tätigkeiten im Bereich der Sozialleistungen als gemeinnützig lasse sich auch ableiten, dass die Revisionswerberin als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt sei.

36 Zusammenfassend sei festzuhalten, dass im Fall der vertraglich vereinbarten Auslagerung konkreter Aufgaben aus dem Kompetenzbereich des Bundes bzw. des Landes (Leistungen zur Eingliederung hilfsbedürftiger Personen in den Arbeitsprozess) gegen Übernahme der Kosten durch diese den Körperschaften ein wirtschaftlicher Nutzen verschafft werde, der diese zum Leistungsempfänger der an die Revisionswerberin ausgelagerten Leistungen mache. Es komme zu einem im Rahmen der Vereinbarungen stattfindenden Austausch von unmittelbar zusammenhängenden Leistungen. Die dafür bezahlten Beträge seien direktes Leistungsentgelt für die steuerbaren Leistungen der Revisionswerberin.

37 Mangels richtlinienkonformer Umsetzung der ausreichend bestimmten und unbedingten Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG könne sich die Revisionswerberin unmittelbar auf diese Befreiungsbestimmung berufen. Da die Leistungen der Revisionswerberin eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen darstellten und die Revisionswerberin unter Würdigung der Gesamtumstände auch eine von Österreich anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter sei, greife die Befreiungsbestimmung der Richtlinie. Die hier strittigen Leistungen seien unter Verlust der darauf entfallenden Vorsteuerbeträge (unecht) steuerbefreit.

38 Die angefochtenen Bescheide seien daher insofern abzuändern gewesen, als in den Jahren 2008 bis 2011 die Hinzurechnung durch die Außenprüfung zu stornieren und die zugeflossenen Beträge laut unstrittiger Ermittlung des Bundesfinanzgerichts bei der Gesamtsumme der Umsätze zu addieren und als unecht befreite Umsätze wieder abzuziehen gewesen seien. Im Jahr 2012 sei der erklärte Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage um den zugeflossenen Betrag zu erhöhen. Weiters seien die betraglich unstrittigen Vorsteuerkürzungen in den einzelnen Jahren zu berücksichtigen. 39 Hinsichtlich der Frage des Vorliegens eines steuerbaren Leistungsaustausches und eines Entgeltes iSd UStG 1994 sei die Entscheidung generell von grundsätzlichen Überlegungen und im Besonderen von der grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängig, welche Bedeutung in diesem Zusammenhang den parlamentarischen Materialien ("klarstellend") und dem sich daraus eventuell ergebenden Willen des Gesetzgebers zukomme. Da es hiezu noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe, sei die Revision zuzulassen

gewesen. Auch mangels einschlägiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur unmittelbaren Anwendung der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG sei die Revision zuzulassen gewesen. 40 Gegen dieses Erkenntnis wenden sich sowohl die Revision der (Erst)Revisionswerberin als auch des Finanzamts. Vom Finanzamt (zur Revision der Erstrevisionswerberin) und von der Erstrevisionswerberin (als Mitbeteiligte zur Revision des Finanzamts) wurden Revisionsbeantwortungen eingebracht. <erwaegung>

41 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision der Erstrevisionswerberin erwogen:

42 Die Revisionswerberin macht geltend, es liege kein steuerbarer Leistungsaustausch vor; es handle sich um "echte Zuschüsse".

43 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. 44 Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Nach Abs. 2 leg. cit. gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Z 1), und was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Z 2).

45 Zahlungen, die ein Unternehmer unter dem Titel Zuschuss, Subvention und dergleichen erhält, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen eine Leistung an den Zuschussgeber zugrunde liegt (Zuschuss als Leistungsentgelt) oder ob sie (zusätzliche) Gegenleistung für eine Leistung des Zuschussempfängers an einen Dritten sind. In diesen Fällen ist der Zuschuss steuerbar. Andernfalls handelt es sich um einen nicht steuerbaren "echten" Zuschuss (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 213; sowie aaO § 4 Tz 114 ff).

46 Strittig ist im Revisionsverfahren dazu, ob es sich um Leistungsentgelt oder um einen echten Zuschuss handelt. 47 Eine Dienstleistung wird nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die Dienstleistung bildet, die dem Leistungsempfänger erbracht wurde (vgl. etwa EuGH 19.12.2018, Kommission/Österreich, C-51/18, Rn. 44).

48 Eine Verpflichtung, die niemandem einen Vorteil bringt, stellt keine Dienstleistung gegen Entgelt dar. Erforderlich ist vielmehr, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht wird oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl. VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050, mwN; vgl. auch VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163). 49 Zunächst sei darauf hingewiesen, dass der deutsche Bundesfinanzhof Leistungen einer als gemeinnützig anerkannten Gesellschaft zur Arbeitsförderung, Beschäftigung und Strukturentwicklung, die durch Zuschüsse geförderte Projekte zur Arbeitsförderung durchgeführt hat, als steuerbar beurteilt hat (vgl. BFH 22.4.2015, XI R 10/14, Rz 23).

50 Im vorliegenden Fall wurde nach den unbestrittenen Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts zwischen den Fördergebern (BSA und Land OÖ) und der Revisionswerberin für die einzelnen Jahre jeweils vereinbart, dass die Revisionswerberin bestimmte Maßnahmen im Rahmen des Projektes IWA durchführt. Für die Durchführung dieser Maßnahmen sollte die Revisionswerberin die jeweils angeführten Beträge als Förderung erhalten. 51 Demnach bestanden Rechtsverhältnisse zwischen den Fördergebern einerseits und der Revisionswerberin anderseits, in deren Rahmen Leistungen wechselseitig erbracht wurden (vgl. etwa auch VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0024).

52 Den Fördergebern kam mit den erbrachten Leistungen auch ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Vorteil zu. Es empfingen hier bestimmte Personen, nämlich die beiden Fördergeber, konkrete Leistungen. In den Streitjahren lag zweifellos ein Interesse der Fördergeber an derartigen Leistungen, nämlich der beruflichen Eingliederung junger behinderter Menschen vor. Ob dieses Interesse deswegen bestand, weil die Fördergeber ihrerseits zur Erbringung derartiger Leistungen verpflichtet gewesen wären, ist nicht entscheidend (vgl. VwGH 25.2.2004, 2003/13/0159, VwSlg. 7914/F). Die Fördergeber verfolgten dieses Ziel u.a. dadurch, dass sie hiezu von Dritten - im vorliegenden Fall also von der Revisionswerberin - Leistungen bezogen und diese zur Erreichung des verfolgten Ziels nutzten, was auch einen "Verbrauch" dieser Leistung impliziert (vgl. hiezu auch die Schlussanträge, 25.9.1997, Landboden-Agrardienste, C-384/95, Rn. 22 ff). 53 Es ist daher - wie vom Bundesfinanzgericht dargelegt - von steuerbaren Leistungen auszugehen.

54 Die Revision verweist ergänzend auf § 10a Abs. 8 BEinstG idF BGBl. I Nr. 155/2017.

55 Nach § 10a Abs. 8 BEinstG in der genannten Fassung gelten Zuwendungen aus den Mitteln des Ausgleichstaxfonds auf der Grundlage von § 10a Abs. 1 nicht als Entgelt im Sinne des UStG 1994. Diese Bestimmung trat gemäß § 25 Abs. 23 BEinstG mit 1. Jänner 2018 in Kraft. Diese Regelung ist daher - unstrittig - im vorliegenden Verfahren (an sich) nicht anwendbar. 56 Die Revisionswerberin verweist hiezu jedoch auf die Erläuterungen zum Initiativantrag (2309/A BlgNR 25. GP 7):

"Die Projektförderungen auf der Grundlage von § 10a Abs. 1 des Behinderteneinstellungsgesetzes, die vom Sozialministeriumservice ausbezahlt werden, sollen beim Empfänger der Förderung, also der Abwicklungsstelle, steuerfrei sein, damit diese Förderungen nicht durch eine Steuerbelastung reduziert werden. Aus diesem Grund soll eine Steuerbefreiung für die Förderungen für die berufliche Integration von Menschen mit Behinderung gesetzlich klargestellt werden."

5 7 Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen. Bei der Auslegung kommt den Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zu, doch sind sie bei der Auslegung jenes Gesetzes, dessen Vorarbeiten sie waren, für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers bedeutsam (vgl. VwGH 28.5.2009, 2008/15/0193, VwSlg. 8447/F).

5 8 Aus der Inkrafttretens-Bestimmung des § 25 Abs. 3 BEinstG geht ausdrücklich und eindeutig hervor, dass diese Bestimmung erst ab 1. Jänner 2018 in Kraft ist. Dem Umstand, dass die Gesetzesmaterialien von einer Klarstellung sprechen, kann daher keine Bedeutung zukommen.

5 9 Dies schließt freilich nicht aus, dass - wovon das Bundesfinanzgericht ausgeht - die Entgelte im Hinblick auf die unmittelbare Anwendbarkeit einer Richtlinienbestimmung schon für Zeiträume vor dem 1. Jänner 2018 steuerfrei sind; dies ist Gegenstand der Amtsrevision.

60 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

61 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in

nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. 62 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden.

63 Gemäß Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden.

6 4 Nach Art. 134 der Richtlinie 2006/112/EG sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung u. a. des Art. 132 Abs. 1 lit. g ausgeschlossen, wenn sie für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind (lit. a), oder sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden (lit. b).

6 5 Das Bundesfinanzgericht hat die ordentliche Revision u. a. deswegen zugelassen, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur unmittelbaren Anwendung der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG fehle (die übrigen Gründe für die Zulassung der Revision durch das Bundesfinanzgericht werden von der Amtsrevision nicht berührt). Es ist aber im Revisionsverfahren unbestritten, dass diese Befreiungsbestimmung für eine unmittelbare Anwendung hinreichend bestimmt ist (vgl. - zur Vorgängerbestimmung des Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Richtlinie 77/388/EWG - VwGH 23.9.2005, 2005/15/0070, VwSlg. 8069/F, unter Hinweis insbesondere auf EuGH 10.9.2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler, C-141/00).

6 6 Das Finanzamt macht aber - auch zur Zulässigkeit der Revision - geltend, das Bundesfinanzgericht habe für die steuerbaren Umsätze der Mitbeteiligten (der Erstrevisionswerberin) aus den im Rahmen des Projekts IWA erbrachten

Leistungen die unmittelbare Anwendung der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG zugelassen und diese Umsätze somit als unecht steuerbefreit beurteilt, ohne zu prüfen, ob sämtliche Umsätze unter diese Befreiung fielen, insbesondere ohne festzustellen, ob es zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber konkurrierenden Einrichtungen komme.

6 7 Das Finanzamt wendet dazu näher ein, in den Fördervereinbarungen festgelegte Leistungen (wie Evaluierungsleistungen, Datenübermittlungen für statistische Zwecke, Leistungen im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit, Rechteeinräumung an die Förderungsgeber) seien keine mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit eng verbundene Dienstleistungen, zumal den zu betreuenden Personen dadurch kein unmittelbarer Nutzen zukomme und die Erbringung dieser Leistungen ausschließlich im Interesse der Förderungsgeber liege. 68 Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, dass das Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen wechselseitig Leistungen erbracht werden, zwischen der Revisionswerberin und den Förderungsgebern besteht; es liegen sohin jeweils insbesondere Leistungen der Revisionswerberin an die Förderungsgeber vor. Die von der Revisionswerberin zu erbringende Hauptleistung besteht wiederum unbestritten darin, junge behinderte Menschen an den Arbeitsmarkt heranzuführen. Bei dieser Hauptleistung handelt es sich - wie auch in der Amtsrevision nicht bestritten wird - um eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung. Die vom Finanzamt angesprochenen Leistungen sind als bloße Nebenleistungen zu dieser Hauptleistung zu beurteilen (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059; 13.9.2018, Ra 2017/15/0050, je mwN; vgl. auch EuGH 1.12.2005, Ygeia, C-394/04 und C-395/04, Rn. 19): Sie erfüllen keinen eigenen Zweck, sondern dienen dazu, die Erreichung des eigentlichen Zwecks (Hauptzwecks) zu überprüfen und zu dokumentieren. Sie teilen daher das Schicksal der Hauptleistung.

69 Weiters macht das Finanzamt geltend, das Bundesfinanzgericht habe das Vorliegen von Wettbewerbsverzerrungen nicht ausreichend geprüft. Das Bundesfinanzgericht hat aber festgestellt, die Revisionswerberin hätte ohne Übernahme der angefallenen Kosten die entsprechenden Leistungen nicht erbringen können; am freien Markt würden derartige Leistungen mangels ausreichender Leistungsfähigkeit der betroffenen und geförderten Personen nicht angeboten und auch nicht abgegolten. Damit hat sich das Bundesfinanzgericht aber - entgegen der Ansicht des Finanzamts - auch ausreichend mit der Frage einer möglichen Wettbewerbsverzerrung (die vom Finanzamt überdies ohne weitere Konkretisierung als bloße Möglichkeit in den Raum gestellt wird) auseinandergesetzt.

70 Die Revision der Erstrevisionswerberin war demnach gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, die Revision des Finanzamts - in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat - wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

71 Von der von der (erst)revisionswerbenden Partei beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. 72 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 20

14.

Wien, am 27. Februar 2019

</erwaegung></text>

Begründung

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

II. zu Recht erkannt:

Die Revision der erstrevisionswerbenden Partei "Soziale Initiative" Gemeinnützige Gesellschaft mbH wird als unbegründet abgewiesen.

Die erstrevisionswerbende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

1 Der Betriebsgegenstand der erstrevisionswerbenden Partei (in der Folge auch als Revisionswerberin bezeichnet), einer gemeinnützigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung, besteht in der sozialpädagogischen Arbeit mit Kindern, Jugendlichen und Familien.

2 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 6. Juni 2013 wurde - unter Verweis auf die "Besprechungspunkte" zum (in der Revision noch strittigen) Projekt "IWA - Individuelle Wege zur Arbeit für junge Menschen" ausgeführt, die Revisionswerberin sei vom Bundessozialamt auf vertraglicher Basis beauftragt worden, Jugendliche bzw. junge Erwachsene an die Erwerbstätigkeit heranzuführen, sie bei der Integration in den Arbeitsmarkt zu unterstützen und sie auf den (ersten oder zweiten) Arbeitsmarkt zu vermitteln. Die Finanzierung dieses Projektes sei durch das Bundessozialamt und das Land Oberösterreich erfolgt. Für die betreffenden Jahre seien umfangreiche "Fördervereinbarungen" zwischen dem Bundessozialamt sowie dem Land Oberösterreich und der Revisionswerberin abgeschlossen worden. Aus diesen Vereinbarungen gehe hervor, dass die Revisionswerberin mit der Durchführung des Projektes IWA gemäß einer Sonderrichtlinie des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen betraut worden sei. Das Projekt IWA werde zu 100% durch das Bundessozialamt bzw. das Land OÖ finanziert (Einnahmen der Revisionswerberin würden die förderfähigen Gesamtkosten kürzen). Bei den Fördergeldern handle es sich um mehr als bloße Zuschüsse zur Abdeckung allgemeiner Kosten. Es sei vielmehr ein eigenes Interesse der Zuschussgeber an den differenziert erbrachten Leistungen betreffend das Projekt IWA zu unterstellen. Es sei daher vom Vorliegen umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Einnahmen auszugehen. Aufgrund der Gemeinnützigkeit der Gesellschaft seien die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen.

3 Mit Bescheiden vom 6. Juni 2013 setzte das Finanzamt Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2011 sowie für den Zeitraum 1- 11/2012 fest. Das Finanzamt verwies begründend jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

4 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Berufung. Sie machte (zusammengefasst) geltend, bei den Zahlungen der Zuschussgeber für das Projekt IWA handle es sich um echte Subventionen, nicht um einen Leistungsaustausch. Das Ziel des Projektes IWA sei es, Jugendliche und junge Erwachsene bei der Integration in den Arbeitsmarkt zu unterstützen.

5 Mit Bescheid vom 12. Dezember 2017 setzte das Finanzamt Umsatzsteuer (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig) für das Jahr 2012 fest.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2012 (betreffend das Jahr 2012 gemäß § 253 BAO) ab und setzte Umsatzsteuer 2012 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig fest. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

7 Begründend führte das Bundesfinanzgericht - nach Darlegung des Verfahrensgangs - im Wesentlichen aus, die Revisionswerberin sei seit ihrer Gründung im Jahr 1995 in verschiedenen sozialen Bereichen tätig und arbeite mit öffentlichen sozialen Einrichtungen zusammen. Sie befasse sich mit Hilfestellungen bei verschiedenen sozialen Problemen. Sie sei von der Finanzverwaltung bereits jahrelang als gemeinnützig anerkannt. Mit Bescheid vom 18. März 1997 sei die Revisionswerberin als freier Jungendwohlfahrtsträger iSd § 5 Oö JWG 1991 anerkannt worden. 8 Die Revisionswerberin habe als "Projektträger" mehrere Vereinbarungen mit dem Bundessozialamt (nunmehr Sozialministeriumsservice; in der Folge als BSA bezeichnet) und dem Land Oberösterreich (als "Fördergeber") abgeschlossen. Gegenstand der Vereinbarung sei die Durchführung des Projektes IWA gemäß der Sonderrichtlinie des Bundesministers für Soziale Sicherheit und Generationen zur Förderung von Arbeitsmöglichkeiten für behinderte Menschen bzw. zum Zweck der Heranführung von Jugendlichen an den Arbeitsmarkt durch individuelle stabilisierende Maßnahmen sowie Arbeitstraining.

9 Die zu betreuende Zielgruppe sei anhand der Bestimmungen des Behinderteneinstellungsgesetzes (BEinStG) näher beschrieben worden. Das BSA habe Mitsprachemöglichkeiten bei der Vergabe von Plätzen für teilnehmende Personen und sei dazu zu informieren gewesen. Die Revisionswerberin habe sich zur Einhaltung von Auflagen verpflichtet: Verbot von geschlechterspezifischen Benachteiligungen, Beachtung des Bundesbehindertengleichstellungsge setzes, Gewährleistung einer Zielerreichung eines positiven Abschlusses von mindestens 70%; Verpflichtung zur Vermittlung von mindestens 50% der teilnehmenden Personen in ein voll sozialversicherungspflichtiges Dienstverhältnis (im Vertrag für das Jahr 2008: mindestens 30% so weit an den Arbeitsmarkt heranzuführen, dass eine

arbeitsmarktpolitische Maßnahme möglich sei). Im Vertrag für das Jahr 2011 sei vorgesehen gewesen, dass durchschnittlich 45 Personen zu betreuen seien; im Laufe des Jahres 2011 seien mindestens 5 teilnehmende Personen in ein voll sozialversicherungspflichtiges Dienstverhältnis am

Regelarbeitsmarkt zu integrieren. Andernfalls könne es zu Budgetkürzungen kommen oder es sei von der Weiterführung der Maßnahme abzusehen.

1 0 Die teilnehmenden Personen seien durch geeignete Fachkräfte psychosozial und pädagogisch zu betreuen und durch geeignete Methoden in ihrer Entwicklung zu fördern, sodass eine berufliche Integration möglich werde.

11 Die Betreuung der teilnehmenden Personen habe durch geeignete Fachkräfte und Methoden in der Art zu erfolgen, dass die Ausübung einer sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit wahrscheinlich werde. Ein Betreuungsschlüssel von 1 Schlüsselkraft zu 4 teilnehmenden Personen (ca. 10 Wochenstunden je teilnehmende Person) sei zu gewährleisten.

1 2 Es bestehe eine Verpflichtung zu umfangreichen Dokumentationen, jährlichen Berichten sowie zur Führung von Statistiken. Bei der Evaluierung und begleitenden Kontrolle bestünden Mitwirkungspflichten. Weiters bestehe eine Verpflichtung zu Maßnahmen der Qualitätssicherung.

1 3 Im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit seien das Projekt sowie die Fördergeber darzustellen, gegebenenfalls sei das Logo der Fördergeber in gleicher Größe wie das Logo des Fördernehmers anzuführen. In allen Publikationen seien die Fördergeber mit Logo und einem Hinweis auf die finanziellen Mittel darzustellen. 14 Spätestens im Juli sei eine erste Zwischenabrechnung vorzulegen; ausstehende monatliche Teilzahlungen könnten nach Maßgabe des Verbrauches von den Fördergebern angepasst werden. Innerhalb von drei Monaten ab Ende der Projektlaufzeit sei ein im Detail beschriebener Verwendungsnachweis vorzulegen. 15 Das BSA übernehme die Finanzierung des Projektes im Ausmaß eines bestimmten Prozentsatzes bis zu einem bestimmten Maximalbetrag, der Rest werde vom Land OÖ finanziert. Dabei seien für bestimmte Kosten (etwa Personalkosten) Maximalbeträge festgelegt worden. Seitens der Fördergeber bestehe die Möglichkeit, die Fördermittel zu reduzieren bzw. an die tatsächliche Auslastung hinsichtlich der Teilnehmerzahl anzupassen. Hinsichtlich verschiedener Kosten seien Vorgaben festgehalten worden.

1 6 Die Vereinbarungen enthielten weiters für zweiseitige Verträge typische Vereinbarungen betreffend Zahlungsmodalitäten, Rückforderungen, eine Kündigungsmöglichkeit im Fall der Gefährdung der Zielerreichung usw.

17 Das BSA dürfe u.a. der Revisionswerberin Personen zuweisen, die prioritär zu begleiten seien; auf Verlangen sei ihm das Ergebnis der Maßnahme mitzuteilen; es dürfe einmal pro Halbjahr zur Überprüfung der vertraglichen Vereinbarung eine "Projektbegleitung" durchführen; es habe eine Kündigungsmöglichkeit bei Gefährdung der Zielerreichung oder Abweichungen von der Vereinbarung.

1 8 Dem Land OÖ stehe das Recht zu, in sämtliche dem BSA vorgelegten Unterlagen Einsicht zu nehmen; allfällige Prüfberichte nach dem Landesrechnungshofgesetz seien dem Land OÖ zu übermitteln.

19 Die Fördergeber erhielten das Recht, alle im Rahmen der geförderten Maßnahme erstellten Konzepte, Lehrbehelfe, Unterlagen usw. für spätere Vorhaben unentgeltlich zu nutzen und Nutzungsrechte an andere Personen zu übertragen. Nutzungsrechte von erstellten Produkten lägen zur Gänze bei den Fördergebern. Wirtschaftliche Vorteile des Fördernehmers seien mitzuteilen und könnten zu Rückforderungen führen.

20 Nach der in den Fördervereinbarungen verwiesenen Sonderrichtlinie zur Förderung von Arbeitsmöglichkeiten für behinderte Menschen handle es sich hiebei um eine Förderung, die der Bund in Ausübung der Privatwirtschaftsverwaltung für Maßnahmen zur Verbesserung der Chancengleichheit behinderter Menschen z. B. an private Einrichtungen gewähre. Sinngemäß sollten die Richtlinien für die Gewährung von Förderungen nach dem BEinstG gelten. Weiters werde angeführt, welche Auflagen zur Kontrolle mit den Fördernehmern zu vereinbaren seien und unter welchen Voraussetzungen Förderungen zurückzuerstatten seien. Eine Rückerstattung der Förderung habe dann zu erfolgen, wenn die Auflagen nicht eingehalten würden oder wenn vereinbarte Fördervoraussetzungen, die die Erreichung des Förderzweckes sichern sollten, von der Förderwerberin nicht eingehalten würden. 21 Nach der Sonderrichtlinie "Berufliche Integration" des Bundesministers zur Förderung von Arbeitsmöglichkeiten für Frauen und Männer mit Behinderung sollten zur Verbesserung der Chancengleichheit behinderter Menschen Fördermaßnahmen durchgeführt werden. Neben Individualförderungen seien hier auch Projektförderungen zur Unterstützung der beruflichen Integration vorgesehen. Davon betroffen seien begleitende Hilfen, Qualifizierungs- und

Beschäftigungsprojekte, persönliche Assistenz am Arbeitsplatz usw. Förderungen könnten für derartige Projekte auch an private Einrichtungen vergeben werden. Förderungen im Sinne dieser Richtlinien seien Geldzuwendungen privatrechtlicher Art auf Grundlage eines privatrechtlichen Fördervertrages für Ma??nahmen zur Verbesserung der Chancengleichheit behinderter Personen.

22 Aufgrund des erfolgten Zahlungsflusses sei davon auszugehen, dass die Projekte in den Streitjahren - und auch in den Folgejahren - erfolgreich durchgeführt worden seien. Die Durchführung derartiger Projekte liege zumindest im Kompetenzbereich des Bundes bzw. der Behörde BSA. Das BSA sei verpflichtet, Maßnahmen zur Förderung und Integrierung beeinträchtigter Personen durchzuführen. Das BSA habe die Revisionswerberin mit der Durchführung derartiger Leistungen mit definierten Zielvorgaben beauftragt und dafür die Übernahme der anfallenden Kosten bis zu einem angeführten Höchstbetrag zugesagt. Ohne Beauftragung der Revisionswerberin mit diesen Leistungen wären die Kosten bei der Erfüllung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben beim Bund bzw. beim BSA selbst angefallen. 23 Zwischen den an der Maßnahme IWA teilnehmenden Personen und der Revisionswerberin habe hingegen keine Vereinbarung bestanden, in deren Rahmen Leistungen ausgetauscht hätten werden sollen. Die Teilnahme sei für diese Personen kostenlos gewesen, diese hätten ein Taschengeld erhalten und hätten sich lediglich an bestimmte Vorgaben zu halten gehabt.

24 Bei Behandlung der gegenständlichen Leistungen als steuerpflichtig enthielten die Beträge 10% Umsatzsteuer. 25 Auch für die Zahlungen des Landes OÖ sei von einem Leistungsaustausch auszugehen.

26 Gegenstand des Projektes sei es, junge Menschen mit verschiedensten körperlichen, sozialen oder psychischen Beeinträchtigungen an den Arbeitsmarkt heranzuführen und sie bei der Integration zu unterstützen. Die Tätigkeit der Revisionswerberin solle einer wirtschaftlichen und sozialen Notlage entgegenwirken, die sich insbesondere aus Gründen der Arbeitslosigkeit infolge Hilfsbedürftigkeit ergebe. 27 Es liege eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit vor, die die Folgen der konkreten sozialen Risiken einer Beeinträchtigung und/oder Arbeitslosigkeit mindern oder ausgleichen solle. Die Revisionswerberin verfolge beständig seit vielen Jahren soziale Ziele.

28 Zwischen dem BSA bzw. dem Land OÖ einerseits und der Revisionswerberin anderseits seien Rechtsverhältnisse vorgelegen, in deren Rahmen Leistungen ausgetauscht worden seien. Für jede Partei dieses Rechtsverhältnisses sei für die Erbringung der eigenen Leistung der Erhalt der Gegenleistung Voraussetzung gewesen. Die Revisionswerberin hätte ohne Übernahme der angefallenen Kosten die entsprechenden Leistungen gar nicht erbringen können. Am freien Markt würden derartige Leistungen mangels ausreichender Leistungsfähigkeit der betroffenen und geförderten Personen nicht angeboten und auch nicht abgegolten. Die zahlenden Parteien hätten genau jene Kosten ersetzt, die auch bei ihnen selbst angefallen wären, hätten sie die Leistungen selbst unter gleichartigen Bedingungen erbracht. Nach den Vorgaben in den gesetzlichen Grundlagen und den einschlägigen Richtlinien seien daher die Art, Qualität und Umfang der zu erbringenden Leistungen genau umschrieben worden.

2 9 Die gezahlten Förderbeträge könnten auch ein Entgelt von dritter Seite für steuerbare Umsätze der Revisionswerberin an die an den von der Revisionswerberin durchgeführten Maßnahmen bzw. Projekten teilnehmenden Personen darstellen. Dies würde aber einen Leistungsaustausch zwischen diesen voraussetzen. Werde aber ein Leistungsaustauch zwischen dem Zuschussgeber und dem leistenden Unternehmer bejaht, scheide das Vorliegen eines Entgelts von dritter Seite aus. Überdies liege auch nach dem Vorbringen beider Parteien kein Rechtsverhältnis zwischen der Revisionswerberin und den von ihr betreuten Personen, in dessen Rahmen Leistungen ausgetauscht würden, vor. Vielmehr bestehe eine Vereinbarung mit den Zuschussgebern, in deren Rahmen die Revisionswerberin bestimmte konkrete Leistungen gegen Erhalt der Förderungen bzw. Übernahme der Kosten durch die Fördergeber zu erbringen habe.

30 Die Revisionswerberin habe die Zahlungen nicht zur bloßen Abdeckung irgendeines Geldbedarfes für irgendeine Tätigkeit im öffentlichen Interesse erhalten. Vielmehr seien die Leistungen genau vorgegeben gewesen. Diese Leistungen hätten auch der Erfüllung der Aufgaben der Fördergeber gedient. Die Leistungen hätten demnach diesen einen konkreten wirtschaftlichen Vorteil eingeräumt. Gerade aus der exakten Ermittlung des Entgeltes nach den angefallenen Kosten ergebe sich, dass die Fördergeber als Gegenleistung konkret in Geld bemessbare und individualisierbare Leistungen zur Erfüllung der in ihrem Kompetenzbereich liegenden Aufgaben erhalten hätten. Die erhaltenen Leistungen hätten somit auch Kostenfaktoren der eigenen Tätigkeit der Fördergeber dargestellt.

31 Würden derartige Leistungen ausgelagert, beziehe sich die auch im öffentlichen Interesse liegende Leistung wieder

unmittelbar auf die Erfüllung der an die Körperschaft übertragenen Aufgaben. Der Körperschaft werde damit ein verbrauchsfähiger Nutzen, ein konkret fassbarer Vorteil eingeräumt. Dieser Vorteil hätte andernfalls auch einen Kostenfaktor in ihrer Tätigkeit gebildet.

32 § 10a Abs. 1 BEinStG, der vorsehe, dass Zuwendungen aller Art nach dieser Bestimmung nicht als Entgelt iSd UStG 1994 gelten, sei erst für Zahlungen ab 1. Jänner 2018 anwendbar. 33 Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG sei nicht in innerstaatliches Recht umgesetzt worden; die Befreiungsbestimmung sei aber hinreichend bestimmt und unbedingt, sodass sie unmittelbar angewandt werden könne. Die Revisionswerberin habe sich auf diese Bestimmung berufen. 34 Die Tätigkeit der Revisionswerberin sei als solche zu beurteilen, bei der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen erbracht würden. Insbesondere sollten die Leistungen der Revisionswerberin die Nachteile, die die Eingliederung Minderjähriger in den Arbeitsmarkt durch deren Beeinträchtigungen behindern, auszugleichen versuchen. Auch der Normzweck, die möglichst günstige Erbringung derartiger dem Gemeinwohl dienender und sonst gar nicht finanzierbarer Leistungen, erfordere die Subsumtion der Leistungen unter die durch die Richtlinie angeführte befreite Tätigkeit.

35 Aus der Anerkennung der Revisionswerberin mit ihren Tätigkeiten im Bereich der Sozialleistungen als gemeinnützig lasse sich auch ableiten, dass die Revisionswerberin als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt sei.

36 Zusammenfassend sei festzuhalten, dass im Fall der vertraglich vereinbarten Auslagerung konkreter Aufgaben aus dem Kompetenzbereich des Bundes bzw. des Landes (Leistungen zur Eingliederung hilfsbedürftiger Personen in den Arbeitsprozess) gegen Übernahme der Kosten durch diese den Körperschaften ein wirtschaftlicher Nutzen verschafft werde, der diese zum Leistungsempfänger der an die Revisionswerberin ausgelagerten Leistungen mache. Es komme zu einem im Rahmen der Vereinbarungen stattfindenden Austausch von unmittelbar zusammenhängenden Leistungen. Die dafür bezahlten Beträge seien direktes Leistungsentgelt für die steuerbaren Leistungen der Revisionswerberin.

37 Mangels richtlinienkonformer Umsetzung der ausreichend bestimmten und unbedingten Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG könne sich die Revisionswerberin unmittelbar auf diese Befreiungsbestimmung berufen. Da die Leistungen der Revisionswerberin eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen darstellten und die Revisionswerberin unter Würdigung der Gesamtumstände auch eine von Österreich anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter sei, greife die Befreiungsbestimmung der Richtlinie. Die hier strittigen Leistungen seien unter Verlust der darauf entfallenden Vorsteuerbeträge (unecht) steuerbefreit.

38 Die angefochtenen Bescheide seien daher insofern abzuändern gewesen, als in den Jahren 2008 bis 2011 die Hinzurechnung durch die Außenprüfung zu stornieren und die zugeflossenen Beträge laut unstrittiger Ermittlung des Bundesfinanzgerichts bei der Gesamtsumme der Umsätze zu addieren und als unecht befreite Umsätze wieder abzuziehen gewesen seien. Im Jahr 2012 sei der erklärte Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage um den zugeflossenen Betrag zu erhöhen. Weiters seien die betraglich unstrittigen Vorsteuerkürzungen in den einzelnen Jahren zu berücksichtigen. 39 Hinsichtlich der Frage des Vorliegens eines steuerbaren Leistungsaustausches und eines Entgeltes iSd UStG 1994 sei die Entscheidung generell von grundsätzlichen Überlegungen und im Besonderen von der grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängig, welche Bedeutung in diesem Zusammenhang den parlamentarischen Materialien ("klarstellend") und dem sich daraus eventuell ergebenden Willen des Gesetzgebers zukomme. Da es hiezu noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe, sei die Revision zuzulassen gewesen. Auch mangels einschlägiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur unmittelbaren Anwendung der Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG sei die Revision zuzulassen gewesen. 40 Gegen dieses Erkenntnis wenden sich sowohl die Revision der (Erst)Revisionswerberin als auch des Finanzamts. Vom Finanzamt (zur Revision der Erstrevisionswerberin) und von der Erstrevisionswerberin (als Mitbeteiligte zur Revision des Finanzamts) wurden Revisionsbeantwortungen eingebracht.

41 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Revision der Erstrevisionswerberin erwogen:

42 Die Revisionswerberin macht geltend, es liege kein steuerbarer Leistungsaustausch vor; es handle sich um "echte Zuschüsse".

43 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. 44 Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der

Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Nach Abs. 2 leg. cit. gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Z 1), und was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Z 2).

45 Zahlungen, die ein Unternehmer unter dem Titel Zuschuss, Subvention und dergleichen erhält, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen eine Leistung an den Zuschussgeber zugrunde liegt (Zuschuss als Leistungsentgelt) oder ob sie (zusätzliche) Gegenleistung für eine Leistung des Zuschussempfängers an einen Dritten sind. In diesen Fällen ist der Zuschuss steuerbar. Andernfalls handelt es sich um einen nicht steuerbaren "echten" Zuschuss (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 213; sowie aaO § 4 Tz 114 ff).

46 Strittig ist im Revisionsverfahren dazu, ob es sich um Leistungsentgelt oder um einen echten Zuschuss handelt. 47 Eine Dienstleistung wird nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die Dienstleistung bildet, die dem Leistungsempfänger erbracht wurde (vgl. etwa EuGH 19.12.2018, Kommission/Österreich, C-51/18, Rn. 44).

48 Eine Verpflichtung, die niemandem einen Vorteil bringt, stellt keine Dienstleistung gegen Entgelt dar. Erforderlich ist vielmehr, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht wird oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl. VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050, mwN; vgl. auch VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163). 49 Zunächst sei darauf hingewiesen, dass der deutsche Bundesfinanzhof Leistungen einer als gemeinnützig anerkannten Gesellschaft zur Arbeitsförderung, Beschäftigung und Strukturentwicklung, die durch Zuschüsse geförderte Projekte zur Arbeitsförderung durchgeführt hat, als steuerbar beurteilt hat (vgl. BFH 22.4.2015, XI R 10/14, Rz 23).

50 Im vorliegenden Fall wurde nach den unbestrittenen Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts zwischen den Fördergebern (BSA und Land OÖ) und der Revisionswerberin für die einzelnen Jahre jeweils vereinbart, dass die Revisionswerberin bestimmte Maßnahmen im Rahmen des Projektes IWA durchführt. Für die Durchführung dieser Maßnahmen sollte die Revisionswerberin die jeweils angeführten Beträge als Förderung erhalten. 51 Demnach bestanden Rechtsverhältnisse zwischen den Fördergebern einerseits und der Revisionswerberin anderseits, in deren Rahmen Leistungen wechselseitig erbracht wurden (vgl. etwa auch VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0024).

52 Den Fördergebern kam mit den erbrachten Leistungen auch ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Vorteil zu. Es empfingen hier bestimmte Personen, nämlich die beiden Fördergeber, konkrete Leistungen. In den Streitjahren lag zweifellos ein Interesse der Fördergeber an derartigen Leistungen, nämlich der beruflichen Eingliederung junger behinderter Menschen vor. Ob dieses Interesse deswegen bestand, weil die Fördergeber ihrerseits zur Erbringung derartiger Leistungen verpflichtet gewesen wären, ist nicht entscheidend (vgl. VwGH 25.2.2004, 2003/13/0159, Vw

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at