



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0385-G/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der OEG, in FD, vertreten durch WTKEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 31. August 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) betreibt als OEG das freie Gewerbe der Künstlervermittlung. Im Jahr 2003 bestand ihre einzige Tätigkeit in der selbständigen Veranstaltung und Abwicklung der Musikreihe XY2003.

Im Rahmen dieser Musikreihe wurden über das Jahr 2003 verteilt 5 Veranstaltungen abgehalten.

Der Gesellschafter SD ist selbst als Musiker in einigen namhaften österreichischen Klangkörpern tätig, welcher Umstand von Vorteil für die Kontaktaufnahme zu den auftretenden Künstlern war.

Die Gemeinde gewährte laut Protokoll über den Stadtratsbeschluss vom 10. März 2003 die Hingabe eines Zuschusses in Höhe von 15.000,00 € an die Bw. für die

Unterstützung der Musikreihe XY2003 für das Jahr 2003.

Die Bewilligung des Zuschusses war an keine Einschränkungen oder Bedingungen geknüpft. Das Subventionsansuchen wurde zuvor mündlich an den Bürgermeister herangetragen.

Für das Jahr 2004 wurde neuerlich ein Zuschuss in derselben Höhe, gleichfalls ohne irgendwelche Voraussetzungen und Bedingungen gewährt, allerdings stellte die Bw. zuvor ein schriftliches Ansuchen an die Gemeinde. Das Ansuchen war formlos und ganz allgemein auf die Förderung der Veranstaltungsreihe XY2004 gerichtet.

Der Empfang der Subvention für 2003 wurde von der Bw. nicht der Umsatzsteuer unterworfen.

Nach Ansicht des Finanzamtes liege der Hingabe des Zuschusses der Stadtgemeinde Fürstenfeld an die Bw. ein Leistungsaustausch zu Grunde und handle es sich dabei um einen unechten umsatzsteuerpflichtigen Zuschuss, welcher mit 20% Umsatzsteuer zu besteuern sei. Demnach wurde der Zuschuss im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2003 der Umsatzsteuer unterworfen und beträgt die darauf entfallende strittige Umsatzsteuer 2.414,25 €.

In der Berufung bestritt die Bw. das Vorliegen eines Leistungsaustausches, da dessen Hingabe im öffentlichen Interesse, das kulturelle Angebot zu erweitern, gelegen sei. Die Zuschussgewährung durch die Gemeinde stehe in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erbringung von Leistungen an vom Zuschussgeber verschiedene Leistungsempfänger, weil zum Zeitpunkt der Zuschussgewährung die Anzahl der verschiedenen Personen, für die die Leistung erbracht wurde, gar nicht feststand. Ein sogenannter unechter Zuschuss würde aber als Entgelt von dritter Seite, einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger bedingen.

Die Bw. betonte nochmals, dass der Zuschuss von der Gemeinde an die Bw. im öffentlichen Interesse gelegen sei.

Es wurde daher beantragt den Betrag von 12.500,00 € aus der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuerfestsetzung 2003 auszuscheiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden die Umsatzsteuerpflicht eines Zuschusses (Subvention) der öffentlichen Hand an die Bw. zur Unterstützung einer Musikreihe.

Die hier maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des UStG 1994 idgF 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.

(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.

Nach Art. 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem :

einheitliche Steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Abl. L 145 S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) ist die Bemessungsgrundlage:

*a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) oder d) genannt sind, alles, was Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, **einschließlich der unmittelbar mit dem Preis** dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.*

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können je nach Sachverhalt

a) Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt),

b) Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (sogenannter unechter Zuschuss),

c) direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (wenn diesem der Anspruch auf den Zuschuss zusteht und bloß der Zahlungsweg abgekürzt wird) oder

d) kein Leistungsentgelt (sogenannter echter Zuschuss)

sein (vgl. Ruppe, UStG 1994, 2. Auflage, § 4 Tz 114).

Direktes Leistungsentgelt des Zuschussgebers liegt vor, wenn der Unternehmer den "Zuschuss" als Gegenleistung für eine Leistung erhält, die er dem Zuschussgeber erbringt, Das ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt, wenn dem Zuschussgeber ein **verbrauchsfähiger Nutzen** zukommt. Erforderlich ist, dass sich der Zuschussempfänger zu einem Verhalten verpflichtet, das nicht nur die

Subventionsbedingungen erfüllt, sondern das dem Zuschussgeber als Gegenleistung für den Zuschuss einen konkreten Nutzen verschafft. Auch dass die Subventionshingabe im Interesse des Empfängers liegt, ändert nichts an dieser Sichtweise (vgl Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, WUV, § 4 Tz 115).

Die Tatsache, dass das mit dem Zuschuss geförderte Verhalten (auch) im öffentlichen Interesse liegt, bewirkt für sich allein ebenso wenig eine Leistung an den Zuschussgeber wie die Erfüllung der mit einer Zuschussgewährung verbundenen Auflagen oder Bedingungen. Bei Subventionen ist die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und -auflagen einzuhalten, keine Leistung. (vgl Ruppe, aaO, § 1 Tz 24). Diese Auslegung stimmt auch mit den Intentionen des Gemeinschaftsrechts und der Judikatur des EuGH überein. Nach der ständigen Judikatur des EuGH besteht unbedingter Vorrang des Gemeinschaftsrechts im Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten (vgl. Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Verlag Linde, Wien 1997, S 35). Das UStG 1994, das die sechste Richtlinie in innerstaatliches Recht umsetzt, ist grundsätzlich richtlinienkonform auszulegen. Sonach ist im Gegenstandsfall auch auf die Rechtsprechung des EuGH, dem nach Art 220 EGV (ex-Art 164) das Monopol zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zukommt, Bedacht zu nehmen.

Vergleiche beispielsweise Urteil vom 29. 02.1996 Rs C-215/94, Mohr gegen Finanzamt Segeberg, Urteil vom 18.12.1997, Rs C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG gegen Finanzamt Calau. In diesen Urteilen hat der Gerichtshof den Grundsatz vertreten, dass nach der Zielsetzung der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer das Eingehen einer Verpflichtung nur dann zu einer steuerpflichtigen Dienstleistung führt, wenn ein verbrauchsfähiger Nutzen für den Subventionsgeber impliziert ist.

Da im Berufungsfall kein verbrauchsfähiger Nutzen bei der Subventionsgeberin vorliegt, scheidet die Steuerpflicht auf Grund eines direkten Leistungsaustausches zwischen der Gemeinde und der Bw. aus.

Wird der Zuschuss dem *Leistungsempfänger* gewährt, um diesem den Bezug von Leistungen zu ermöglichen, so liegt für den leistenden Unternehmer nicht Entgelt von dritter Seite, sondern Entgelt des Leistungsempfängers vor. Dies gilt auch, wenn der Zuschuss in Abkürzung des Zahlungsweges direkt an den Unternehmer bezahlt wird (vergleiche Ruppe, aaO, § 4 Tz 119). Nach der Lage des *Berufungsfalles* scheidet diese *Qualifikation* des streitgegenständlichen Zuschusses ebenfalls aus.

Das Finanzamt ist in seiner Begründung des angefochtenen Bescheides davon ausgegangen, dass der strittige Zuschuss als **Entgelt von dritter Seite** anzusehen sei. Ein Entgelt von Dritter Seite an einen Unternehmer ist als zusätzliche Gegenleistung für eine umsatzsteuerliche Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger zu betrachten. Dabei muss ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch bestehen. Der Zuschussgeber muss ein zusätzliches Entgelt gerade

deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt (vergleiche Ruppe, aaO, § 4 Tz 117).

Der EuGH hat zu dieser Frage im Urteil vom 22. November 2001, Rs C-184/00 , Office de produits wallons ASBL gegen Belgischer Staat einige grundlegende Aussagen gemacht:

"Subventionen bzw. betriebliche Zuschüsse, die einen Teil der Betriebskosten decken, wirken sich praktisch immer auf den Selbstkostenpreis der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen aus. Soweit diese Einrichtung nämlich bestimmte Gegenstände liefert oder bestimmte Dienstleistungen erbringt, wird sie dies zu Preisen tun können, die ihr nicht möglich wären, wenn sie ihre Kosten weitergeben und zugleich Gewinne erzielen müsste.

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. *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. Für die Besteuerung derartige Zuschüsse muss somit eine unmittelbare Verbindung zwischen der Subvention und der betreffenden Dienstleistung vorliegen."

Dies geht auch aus dem Wortlaut des letzten Satzes des Art. 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie deutlich hervor (siehe "einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen").

Im Berufungsfall geht aus den Stadtratsprotokollen 2003 und analog dazu 2004 **nicht** hervor, dass diese Subvention zur Preisauffüllung erfolgte und somit den Leistungsempfängern zu Gute kommen sollte.

Ein schriftliches Ansuchen liegt zwar für 2003 nicht vor, doch kann zur Auslegung des Sachverhaltes analog dazu das Subventionsansuchen der Bw. für die Musikreihe XY2004 , die im wesentlichen denselben Kriterien unterlag, herangezogen werden.

Darin wurde *einfach*, ohne weitere Begründung und Formulierung irgendwelcher Verpflichtungskriterien, um Förderung der Musikreihe XY2004 angesucht.

Laut dem Protokoll über die Stadtratsbeschluss vom 10. März 2003 wurde ganz allgemein ohne Einschränkungen, Bedingungen und Auflagen, eine Unterstützung zur Durchführung der Musikreihe XY2003 genehmigt.

Es ist *nicht* ersichtlich, dass den *Empfängern* der Dienstleistungen eine *preisstützende* Förderung zukommen sollte, sondern ist nach der Aktenlage die Förderung dem *Betrieb* der Bw. zugeflossen, dessen Hauptzweck eben in der Durchführung dieser Musikreihe liegt. Gerade der Umstand, dass durch die Subvention die primäre Geschäftstätigkeit der Bw., also deren Betrieb an sich gefördert wurde, spricht gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches.

Eine Junktimierung zwischen der Subvention und dem Kartenpreis im Sinne einer Preisauffüllung ist nicht zuerkennen. Die Höhe des Zuschusses war unabhängig von der Anzahl der verkauften Karten und ist der Bw. auch kein umsatzbedingter Anspruch auf den Zuschuss erwachsen. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Besucher dieser Musikreihe auch nicht ausschließlich Bürger der Stadtgemeinde Fürstenfeld waren, denen die Subventionsgeberin den Kauf verbilligter Konzertkarten ermöglichen hätte wollen. Dass die Stadtgemeinde Fürstenfeld diese Musikreihe aus kulturpolitischen Gründen, die im öffentlichen Interesse im Sinne einer kulturellen Bereicherung und Förderung der Attraktivität der Stadt Fürstenfeld lagen, unterstützte, liegt auf der Hand. Mangels eines verbrauchsfähigen Nutzens der Stadtgemeinde Fürstenfeld bewirkt dies aber –wie bereits festgestellt- keinen Leistungsaustausch zwischen der Bw. und der Subventionsgeberin selbst. Für die Steuerbarkeit des Zuschusses als Entgelt von Dritter Seite wiederum muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der "Subvention" und dem Preis vorliegen. Demnach ist eine "Subvention" bzw. ein Zuschuss dann steuerpflichtig, wenn *nachgewiesen* wird, dass gerade durch die "Subvention" objektiv der Verkauf eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis ermöglicht wird (siehe in diesem Zusammenhang auch die Entscheidung des UFS vom 9. November 2004, RV/0105-K/02). Dieser Umstand wurde vom Finanzamt nicht vorgebracht und ist auch –wie bereits dargelegt- dem Aktengeschehen nicht zu entnehmen.

Darüber hinaus wird abschließend festgehalten, dass in Grenzfällen bei Zuschüssen öffentlicher Kassen eher von einem nicht steuerbaren echten Zuschuss und nicht von einem Leistungsentgelt auszugehen ist (siehe Ruppe, aaO, § 4Tz. 117 unter Hinweis auf VwGH 24.2.1983, 82/15/0003).

Im Berufungsfall überwiegen zwar die Sachverhaltsmerkmale des Vorliegens einer echten, nichtsteuerbaren Subvention, doch kann zur weiteren Absicherung der Entscheidung auf diese Aussage verwiesen werden.

Dieser Überlegung dürfte auch zu Grunde liegen, dass die Grenze zwischen dem Vorliegen eines Leistungsaustausches oder einer echten nicht steuerbaren Subvention oft sehr fließend ist. Zuschüsse der öffentlichen Hand sollten daher im Zweifelsfall das Subventionsvolumen nicht auf Grund der abzuführenden Umsatzsteuer kürzen, zumal die öffentliche Hand nicht wie ein privater Sponsor zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Mangels Vorliegens eines steuerbaren Zuschusses war der Berufung wie im Spruch ersichtlich stattzugeben.

Graz, am 30. November 2004