

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Barbara Straka, die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* sowie die fachkundigen Laienrichter \*\*\*LR1\*\*\* und \*\*\*LR2\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Josef Weller, Mariahilfer Straße 140, 1150 Wien, über die Beschwerde vom 13. Juli 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 9. Juni 2016 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2013 gemäß § 299 BAO, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist Rechtsanwältin und erzielt als solche Umsätze aus der Tätigkeit als gerichtlich bestellte Sachwalterin. Der **Umsatzsteuerbescheid vom 29.04.2015 für das Jahr 2013** erging erklärungsgemäß. Sämtliche Umsätze (1.075.497,57 Euro) wurden der Umsatzsteuer unterzogen.

Mit **Antrag vom 10.5.2016** beehrte die Bf die **Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2013** gemäß § 299 BAO, da die europarechtliche Konformität der Umsatzsteuerpflicht in Österreich zu bezweifeln sei. Aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG ergebe sich, dass die Tätigkeit als Sachwalter von der Umsatzsteuer zu befreien sei. Ein gerichtlich bestellter Sachwalter sei eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter.

Das Finanzamt wies mit **Bescheid vom 9.6.2016** den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides ab, da die Umsatzsteuerpflicht der Sachwalter der österreichischen Rechtslage entspreche.

In der **Beschwerde vom 13.7.2016** wandte die Bf ein, dass das Finanzamt nicht auf die eventuelle EU-Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides eingegangen sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 19.7.2016** als unbegründet ab.

Die Bf beantragte am **25.8.2016 die Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht. In mindestens 80% der Fälle stehe nicht die Anwaltsleistung, sondern die reine Sachwalterschaftsleistung für Personenobsorge im Vordergrund. Nur 20% würden anwaltliche Entgelte gemäß § 276 Abs. 2 ABGB betreffen. Letztere seien als Nebenleistung zu werten.

Zur mündlichen Verhandlung am 11.7.2019 vor dem Bundesfinanzgericht erschien weder die Bf noch ihr steuerlicher Vertreter.

Das **Bundesfinanzgericht** wies die Beschwerde als unbegründet ab (BFG 15.7.2019, RV/7104565/2016).

Gegen dieses Erkenntnis erhob die Bf Beschwerde an den **Verfassungsgerichtshof**. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde ab und trat die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab (VfGH 23.9.2019, E3173/2019).

Die Bf erhob eine außerordentliche Revision. Der **Verwaltungsgerichtshof** (VwGH 15.12.2021, Ra 2020/13/0003) hob das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts nach Ergehen des EuGH-Urteils 15.4.2021, C-846/19, auf und verwies auf die Entscheidungsgründe in VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, betreffend einen vergleichbaren Fall.

Das **Bundesfinanzgericht** ersuchte in der Folge die Abgabenbehörde um Stellungnahme, ob andere Steuerpflichtige (etwa gemeinnützige Vereine), die unter vergleichbaren Umständen wie die Bf Sachwalterleistungen erbracht haben, nach der im Streitzeitraum geübten allgemeinen Verwaltungspraxis als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit wurden.

In der **Stellungnahme vom 9.5.2022** verneinte das **Finanzamt** eine derartige Anerkennung von Sachwaltervereinen oder anderen Steuerpflichtigen mit folgender Begründung:

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung der Bundesministerin für Justiz über die Feststellung der Eignung von Vereinen, zum Sachwalter bestellt zu werden sowie Patientenanwälte und Bewohnervertreter namhaft zu machen, BGBl II Nr. 117/2007, sei im Streitzeitraum eine derartige Eignung für vier Vereine festgestellt worden:

- VertretungsNetz – Sachwalterschaft, Patientenanwaltschaft, Bewohnervertretung (VSP)
- Niederösterreichischer Landesverein für Sachwalterschaft und Bewohnervertretung
- Institut für Sozialdienste – Sachwalterschaft
- Hilfswerk Salzburg – Sachwalterschaft und Bewohnervertretung

Die Abgabenbehörde führte weiter aus:

*„Gemein haben diese vier Sachwaltervereine, dass es sich um gemeinnützige Vereine handelt. Aus den §§ 34 bis 47 BAO ergibt sich eindeutig, dass nur solche Rechtsträger entsprechende Begünstigungen anwenden können, die die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen der BAO vollständig erfüllen. Das betrifft insbesondere das - in den zugrundeliegenden Statuten verbindlich festzulegende - Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht bei der Ausübung dieser Tätigkeit (§ 39 Abs. 2 BAO).*

*Die Tätigkeiten von drei Sachwaltervereinen wurden im Streitjahr als nicht unternehmerisch beurteilt und behandelt. Die Entlastung von der Umsatzsteuer für diese Vereine ergibt sich nicht daraus, dass sie als Einrichtung mit sozialem Charakter iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g RL 2006/112/EG anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit werden, sondern daraus, dass sie mit ihren Tätigkeiten gar nicht unternehmerisch tätig sind. Nur ein Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 unterliegt mit seinen Lieferungen und sonstigen Leistungen der Umsatzsteuer. Ein Nichtunternehmer unterliegt mangels Unternehmereigenschaft nicht der Umsatzsteuer. Dies ergibt sich bereits aus der Mehrwertsteuerrichtlinie, da der Umsatzsteuer gemäß Art. 2 RL 2006/112/EG ua. nur Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen, die ein Steuerpflichtiger (= Unternehmer) als solcher im Inland gegen Entgelt erbringt.*

*In einem Fall wurde die Tätigkeit des Sachwaltervereines als unternehmerisch qualifiziert, dessen Leistungen als steuerpflichtig beurteilt und der Umsatzbesteuerung unterworfen. Für diesen Verein kommt keine Umsatzsteuerbefreiung zur Anwendung. Auch dieser Verein wird ebenfalls nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g RL 2006/112/EG anerkannt.*

*Diese Beurteilung entspricht den im Streitzeitraum anzuwendenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie der ständigen Rechtsprechung des EuGH, wonach eine unternehmerische Tätigkeit zu verneinen ist, wenn sich der Steuerpflichtige nicht „marktkonform“ verhält. Dies ist anhand einer Prüfung der Gesamtumstände dh unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände, anhand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende die Tätigkeiten ausübt und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen (vgl. auch EuGH 26.9.1996, C-230/94, Enkler, EuGH 19.07.2012, C-263/11 Redlits). Auch in seinem Urteil vom 15.4.2021, C-846/19, EQ hat der EuGH zur Frage der unternehmerischen Tätigkeit ausgeführt, dass diese Prüfung unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände vorzunehmen ist, unter denen diese Tätigkeit ausgeübt wird und diese Prüfung letzten Endes dem vorlegenden Gericht vorbehalten (vgl. EuGH 15.4.2021, C-846/19, EQ Rn 53 und Rn 54 mVA EuGH 26.9.1996, C-230/94, Enkler). Bei dieser Prüfung ist das Vorliegen der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen mit dem Fehlen jeglicher Gewinnerzielungsabsicht nicht nur ein Indiz für das Fehlen einer unternehmerischen Tätigkeit (vgl. Schlussantrag zu EuGH C-846/19, EQ, Rn 102), sondern auch ein maßgebliches Kriterium, worin sich die Ausübungsmodalitäten der nicht unternehmerisch tätigen Vereine von denen der Beschwerdeführerin unterscheiden.*

*Diese Ausführungen gelten sinngemäß auch für andere Steuerpflichtige, wie beispielsweise nahe Angehörige, die vom Gericht zum Sachwalter bestellt werden. Sofern solche Personen mit ihren Sachwaltertätigkeiten überhaupt unternehmerisch tätig sind, sind ihre Leistungen steuerpflichtig, außer es kommt die (persönliche) Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung.*

*Nach der im Streitzeitraum geltenden Rechtslage und geübten allgemeinen Verwaltungspraxis wurden daher weder die Sachwaltervereine noch andere Steuerpflichtige, die Sachwalterleistungen erbracht haben, als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art. 132 Abs. 1 Buchst. g RL 2006/112/EG anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit. Eine allfällige Entlastung von der Umsatzsteuer ergibt sich nicht aus einer Umsatzsteuerbefreiung wegen der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter, sondern daraus, dass diese mit ihren Tätigkeiten nicht unternehmerisch tätig sind.*

*Im Übrigen wäre die Gewährung der Steuerfreiheit für Rechtsanwälte im Hinblick auf von ihnen erbrachte Sachwalterleistungen nicht mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu vereinbaren, zumal jenem Sachwalterverein, der – so wie die beschwerdeführende Rechtsanwältin - Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 ist, keine Steuerbefreiung zuerkannt wird.“*

Nach Ansicht des Finanzamtes Österreich sei die Beschwerde aus diesen Gründen abzuweisen.

Die Bf machte in ihrer **Gegenäußerung vom 12.6.2022** folgende Einwendungen geltend:

Das EuGH Urteil C-846/19 fasse in seiner abschließenden Urteilsbegründung unter 2. wie folgt zusammen:

*"Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass Dienstleistungen zugunsten nicht geschäftsfähiger Erwachsener, die diese bei zivilrechtlichen Handlungen schützen sollen, „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen“ sind und dass nicht ausgeschlossen ist, dass einem Anwalt, der solche Dienstleistungen erbringt, für das Unternehmen, das er betreibt, und in den Grenzen dieser Dienstleistungen eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter gewährt werden kann, wobei diese Anerkennung jedoch nur dann zwingend durch eine Justizbehörde zu gewähren ist, wenn der betreffende Mitgliedstaat durch die Verweigerung dieser Anerkennung die Grenzen des ihm in diesem Zusammenhang eingeräumten Ermessens überschritten hat.“*

Damit sei klar, dass auch Rechtsanwälten in ihrer Tätigkeit als gerichtlich bestellte Sachwalter die strittige Steuerbefreiung grundsätzlich zuteil werden könne.

In den Schlussanträgen des Generalanwaltes zu der genannten Rechtssache sei unter Pkt. 89 b) ausgeführt: *„Der Wille des Unionsgesetzgebers würde auch beeinträchtigt, würde sich ein Mitgliedstaat weigern, private Einrichtungen, die zwar (beschränkt) eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, aber Sozialdienste erbringen, um die Dauerhaftigkeit ihres sozialen Engagements nachzuweisen, als „Einrichtungen mit sozialem Charakter“ einzustufen.“*

Den Schlussanträgen sei als Ergebnis zu entnehmen (Pkt. 121), dass einem Rechtsanwalt die Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter zuerkannt werden könne, unter der Voraussetzung, sofern er sich in dem Sinne dauerhaft sozial engagiere, dass die Tätigkeiten sozialer Art im Vergleich zu anderen Tätigkeiten deutlich überwiegen. Eine Anerkennung könne im Einzelfall gegebenenfalls durch eine Justizbehörde erfolgen, falls die fehlende Anerkennung durch den nationalen Gesetzgeber oder durch die Verwaltungsbehörde die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie überlassenen Ermessens überschreitet.

Diesen Ausführungen schließe sich die Bf an.

Die Bf verweist auf die Ausführungen in den Rz 36ff der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, und macht darauf aufmerksam, dass das Finanzamt in seiner Stellungnahme weder die Nichtanerkennung des einzigen unternehmerisch tätigen Sachwaltervereins noch die gleichartige Sachwaltertätigkeit anderer Personen, wie auch der Rechtsanwälte, als Einrichtung mit sozialem Charakter im Lichte der obigen EU rechtlichen Ausführungen generell und einzelfallbezogen näher begründet habe.

Es sei im vorliegenden Fall die Vornahme einer Einzelfallprüfung sowie eine Gesamtabwägung der EU rechtlichen Kriterien geboten (Prüfung anhand sämtlicher maßgeblicher Umstände, EuGH C-846/19).

In der Stellungnahme des Finanzamtes sei nicht erkennbar, von welchen EU rechtlich relevanten Kriterien sich das Finanzamt bei dieser letztendlich (generellen) Nichtanerkennung von sämtlichen unternehmerisch tätigen Personen (Rechtsanwälten) und Sachwaltervereinen als Einrichtung mit sozialem Charakter tatsächlich und einzelfallbezogen habe leiten lassen. Es komme auch nicht zum Ausdruck, in welchem Rahmen das vom EuGH geforderte Ermessen im Einzelfall sowie in einer Gesamtabwägung anhand der EU rechtlichen Kriterien berücksichtigt worden sei.

Insgesamt sei die generelle Nichtanerkennung nicht nachvollziehbar und auch nicht überprüfbar, dies weder generell noch in Bezug auf die angeführten Einzelfälle.

Die Bf ersuche daher bei dem hier vorliegenden Einzelfall

1. um genaue Prüfung der vom Finanzamt behaupteten Nichtanerkennung des (einzigen) Sachwaltervereins als Einrichtung mit sozialem Charakter anhand der vom EuGH aufgestellten Beurteilungskriterien und anhand sämtlicher maßgeblicher Umstände dieses Einzelfalls sowie ob bzw inwieweit das vom EuGH geforderte Ermessen im Rahmen einer gebotenen Gesamtabwägung anhand der EU rechtlichen Kriterien vom Finanzamt eingehalten bzw dieses nicht überschritten worden sei.

Erst nach dieser Prüfung sei entscheidbar, ob die Nichtanerkennung des Sachwaltervereins durch das Finanzamt im Sinne der geltenden EU Regelungen rechtens sei. In weiterer Folge sei zu entscheiden, ob die Nichtanerkennung des Sachwaltervereins für die Beurteilung weiterer Fälle der unternehmerisch beachtlichen Sachwaltertätigkeit (von Rechtsanwälten) rechtmäßig als vom EU Recht entwickeltes Beurteilungskriterium herangezogen werden könne.

2. um die genaue Prüfung in Hinblick auf das bisherige ausführliche Vorbringen der Bf in sämtlichen Verfahren sowie anhand sämtlicher EU rechtlich relevanter Umstände des konkreten Beschwerdefalles, ob die von der Bf ausgeübte unternehmerisch beachtliche Tätigkeit als Sachwalterin eng mit der Sozialfürsorge verbunden sei und ob die Bf hinsichtlich ihrer Dienstleistungen als Beauftragte bzw Betreuerin von Erwachsenen als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt werden könne. Daraus wäre die direkte Berufung auf die Steuerfreiheit dieser Leistungen nach der geltenden EU Richtlinie zulässig. Zu prüfen wäre im Rahmen der gebotenen Gesamtabwägung anhand der EU rechtlichen Kriterien auch, ob die fehlende Anerkennung durch den Gesetzgeber in Österreich und die Nichtanerkennung durch

die nationalen Verwaltungsbehörden nicht die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie überlassenen Ermessens überschreite.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf erzielte im Jahr 2013 als Rechtsanwältin überwiegend Umsätze aus der Tätigkeit als gerichtlich bestellte Sachwalterin. In mindestens 80% der Fälle steht nicht die Anwaltsleistung, sondern die reine Sachwalterschaftsleistung für Personenobsorge im Vordergrund. Für diese Tätigkeit hat die Bf Entschädigungen gemäß § 276 Abs. 1 ABGB erhalten. Nur 20% betreffen anwaltliche Entgelte gemäß § 276 Abs. 2 ABGB.

Neben Rechtsanwälten (Rechtsanwaltsanwärtern) und Notaren (Notariatskandidaten) haben im Jahr 2013 auch folgende in § 279 ABGB idF BGBl I 2009/52 genannte Personen Sachwalterleistungen erbracht:

1. Geeignete, einer behinderten Person nahe stehende (natürliche) Personen (§ 279 Abs 2 ABGB idF BGBl I 2009/52) und
2. Sachwaltervereine (§ 279 Abs 3 ABGB idF BGBl I 2009/52).

Bei den in § 279 Abs 3 ABGB idF BGBl I 2009/52 genannten Sachwaltervereinen handelte es sich um jene Vereine iSd VSPBG (Vereinssachwalter-, Patientenanwalts- und Bewohnervertretergesetzes, BGBl 1990/156, in der zuletzt durch BGBl I 2006/92 geänderten Fassung), deren Eignung zur Bestellung zum Sachwalter durch Verordnung des BMJ festgestellt wurde. Gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung der Bundesministerin für Justiz über die Feststellung der Eignung von Vereinen, zum Sachwalter bestellt zu werden sowie Patientenanwälte und Bewohnervertreter namhaft zu machen, BGBl II 2007/117, in der zuletzt durch BGBl II 2012/375 geänderten Fassung) bestand im Streitzeitraum eine derartige Eignung für folgende vier Vereine:

1. Verein VertretungsNetz – Sachwalterschaft, Patientenanwaltschaft, Bewohnervertretung,
2. Niederösterreichischer Landesverein für Sachwalterschaft und Bewohnervertretung,
3. Hilfswerk Salzburg – Sachwalterschaft und Bewohnervertretung,
4. Institut für Sozialdienste – Sachwalterschaft, Bewohnervertretung und Patientenanwaltschaft.

Diese vier Vereine wurden im Streitzeitraum von der Finanzverwaltung als gemeinnützig iSd §§ 34 ff BAO anerkannt.

In den Vereinsrichtlinien 2001 des Bundesministeriums für Finanzen (GZ 06 5004/10-IV/6/01 in der im Beschwerdefall maßgebenden, ab 20.06.2012 gültigen Fassung, BMF-0102003/0249-VI/6/2012 vom 20.06.2012; im Folgenden nur „VereinsR 2001“) wird betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung gemeinnütziger Vereine unter den Rz 463 und 464 wie folgt ausgeführt:

### *„3.2.2 Liebhaberei*

#### *3.2.2.1 Liebhabereivermutung bei Betrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 2 BAO*

##### *463*

*Bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 38 BAO), kann davon ausgegangen werden, dass die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 fallen. Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.*

#### *3.2.2.2 Keine Anwendung der Liebhabereivermutung*

##### *464*

*Im Hinblick darauf, dass gemäß § 6 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idgF, grundsätzlich auch bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung vorliegen könnte (VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062), kann die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz, soweit sie sich auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bezieht, nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden. Die 2.900 Euro Bagatellgrenze (Rz 463 zweiter Satz) ist jedoch zu beachten. Will der Unternehmer die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz nicht anwenden, bedarf es keiner gesonderten Erklärung gegenüber dem Finanzamt, sondern es genügt die Abgabe von Voranmeldungen und Jahreserklärungen oder auch die Abgabe der Verzichtserklärung auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung (vgl. Rz 520).“*

In Übereinstimmung mit Rz 463 erster Satz VereinsR 2001 wurden drei der vier oa Sachwaltervereine von der Finanzverwaltung im Streitzeitraum als Nichtunternehmer behandelt. Ein Verein wurde in Übereinstimmung mit Rz 464 der VereinsR 2001 als Unternehmer behandelt und wurden die von diesem mit den erbrachten Sachwalterleistungen

erzielten Umsätze im Streitzeitraum von der Finanzverwaltung als umsatzsteuerpflichtig behandelt.

Eine Anerkennung der oa Sachwaltervereine als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL ist seitens der Finanzverwaltung in den Streitjahren nicht erfolgt und existiert keine allgemeine Anweisung (zB ein Erlass), die eine Anerkennung der oa Sachwaltervereine als Einrichtung mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL zum Gegenstand hat.

Die Entschädigungen für die Tätigkeiten von als gerichtlich bestellten Sachwaltern tätigen nahestehenden Personen iSd § 279 Abs 2 ABGB idF BGBl I 2009/52 wurden – sofern diese Personen mit ihren Sachwaltertätigkeiten überhaupt unternehmerisch tätig waren – von der Finanzverwaltung in den Streitjahren als umsatzsteuerpflichtig behandelt, sofern nicht die Kleinunternehmerbefreiung zur Anwendung gelangte. Es existiert keine allgemeine Anweisung (zB ein Erlass), die eine Anerkennung der Personen iSd § 279 Abs 2 ABGB idF BGBl I 2009/52 als Einrichtung mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL zum Gegenstand hat.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass nach der im Streitzeitraum geübten allgemeinen Verwaltungspraxis weder (gemeinnützige) Sachwaltervereine noch andere Personen, die Sachwalterleistungen erbracht haben, als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit wurden.

## **2. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Tätigkeit der Bf beruhen auf den glaubwürdigen, von der Abgabenbehörde nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen der Bf im Vorlageantrag vom 25.8.2016.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die im Streitzeitraum geübte allgemeine Verwaltungspraxis beruhen auf einer vom erkennenden Verwaltungsgericht durchgeführten Abfrage in der Finanzdokumentation (Findok) mit dem Suchbegriff „Sachwalter\*“, bei der keine dem BMF zuzurechnenden Aussagen zur umsatzsteuerlichen Behandlung in concreto von geeigneten, einer behinderten Person nahe stehenden Personen iSd § 279 Abs 2 ABGB idF BGBl I 2009/52 und von Sachwaltervereinen iSd § 279 Abs 3 ABGB idF BGBl I 2009/52 aufgefunden wurden, sowie auf der Stellungnahme der Amtspartei vom 9.5.2022.

Dieser Stellungnahme wurde von der Bf im Wesentlichen insoweit entgegengetreten (Äußerung vom 12.6.2022), als die Abgabenbehörde weder die Nichtanerkennung des einzigen

unternehmerisch tätigen Sachwaltervereins noch der gleichartigen Sachwaltertätigkeit anderer Personen wie auch der Rechtsanwälte als Einrichtung mit sozialem Charakter näher geprüft und begründet habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass mangels Zuständigkeit des erkennenden Senates die EU-Konformität in anderen Fällen, die nicht Sache dieses Verfahrens sind, nicht überprüft werden kann. Zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität ist ausschließlich die allgemeine Verwaltungspraxis in vergleichbaren Fällen maßgebend (VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, Rz 41; siehe dazu auch unten Pkt 3.2.). Bei der allgemeinen Verwaltungspraxis handelt es sich um allgemeine Anweisungen, zB. Erlässe oder Richtlinien, nicht aber um eine einzelfallbezogene Beurteilung).

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Verfahrensrechtliche Erwägungen:

Die Bf beantragte die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2013, da aus europarechtlichen Gründen ihre Sachwalterleistungen von der Umsatzsteuer zu befreien seien und diese Leistungen zu Unrecht der Umsatzsteuer unterzogen worden seien.

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall, ob eine zur Aufhebung gemäß § 299 BAO berechtigende Unrichtigkeit des Spruches des Umsatzsteuerbescheides vom 29.04.2015 vorlag.

§ 299 BAO in der ab 1.1.2014 geltenden Fassung bestimmt:

*(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:*

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein, jedoch setzt die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 299, Tz 13).

Daher ist vorerst die Bescheidüberprüfung nach dem Maßstab des materiellen Rechts durchzuführen, weil nur die Feststellung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit seine Aufhebung rechtfertigt.

## 3.2. Materiellrechtliche Ausführungen:

### 3.2.1. Unionsrecht

Folgende Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) sind im Beschwerdefall relevant:

"KAPITEL 2

*Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten*

*Artikel 132*

*(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:*

*[...]*

*g) 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;*

*[...]"*

*"Artikel 133*

*Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:*

*a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.*

*[...]"*

*"Artikel 134*

*In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:*

*a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;*

*b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden."*

### **3.2.2. Nationales Umsatzsteuerrecht**

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen ua Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Gemäß § 6 Abs 1 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen ua steuerfrei:

*"7. die Umsätze der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 des Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967, und der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens untereinander und an die Versicherten, die mitversicherten Familienangehörigen, die Versorgungsberechtigten oder die Hilfeempfänger oder die zum Ersatz von Fürsorgekosten Verpflichteten;*

[...]

*18. die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen;*

[...]

*25. die in den Ziffern 18, 23 und 24 genannten Leistungen, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung), bewirkt werden. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden;*

[...]"

Die Bestimmungen der zitierten Ziffern 7 und 18 des § 6 Abs 1 UStG 1994 dienen, wie aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl 1994/663 (Stammfassung), hervorgeht (vgl ErläutRV 1715 BlgNR 18. GP, Seiten 52 und 54), der Umsetzung von Art 13 Teil A Abs 1 lit g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (im Folgenden nur "Sechste Richtlinie"), der Vorgängerbestimmung des Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL.

### **3.2.3. Zivilrechtliche Bestimmungen betreffend das Sachwalterrecht**

Die Bestimmungen zum Sachwalterrecht im Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB) lauteten in der im Beschwerdefall noch maßgebenden Fassung vor dem 2. Erwachsenenschutz-Gesetz (BGBl I Nr 2017/59) wie folgt:

*"§ 268. (1) Vermag eine volljährige Person, die an einer psychischen Krankheit leidet oder geistig behindert ist (behinderte Person), alle oder einzelne ihrer Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst zu besorgen, so ist ihr auf ihren Antrag oder von Amts wegen dazu ein Sachwalter zu bestellen.*

[...]

*(3) Je nach Ausmaß der Behinderung sowie Art und Umfang der zu besorgenden Angelegenheiten ist der Sachwalter zu betrauen*

*1. mit der Besorgung einzelner Angelegenheiten, etwa der Durchsetzung oder der Abwehr eines Anspruchs oder der Eingehung und der Abwicklung eines Rechtsgeschäfts,*

*2. mit der Besorgung eines bestimmten Kreises von Angelegenheiten, etwa der Verwaltung eines Teiles oder des gesamten Vermögens, oder,*

3. soweit dies unvermeidlich ist, mit der Besorgung aller Angelegenheiten der behinderten Person.

[...]"

"§ 274. (1) [...]

(2) Ein Rechtsanwalt oder Notar kann die Übernahme einer Sachwalterschaft (Kuratel) nur ablehnen, wenn ihm diese unter Berücksichtigung seiner persönlichen, familiären, beruflichen und sonstigen Verhältnisse nicht zugemutet werden kann. Dies wird bei mehr als fünf Sachwalterschaften (Kuratelen) vermutet."

"§ 275. (1) Die Sachwalterschaft (Kuratel) umfasst alle Tätigkeiten, die erforderlich sind, um die dem Sachwalter (Kurator) übertragenen Angelegenheiten zu besorgen. Der Sachwalter (Kurator) hat dabei das Wohl des Pflegebefohlenen bestmöglich zu fördern.

[...]"

"§ 276. (1) Dem Sachwalter (Kurator) gebührt unter Bedachtnahme auf Art und Umfang seiner Tätigkeit, insbesondere auch im Bereich der Personensorge, und des damit gewöhnlich verbundenen Aufwands an Zeit und Mühe eine jährliche Entschädigung. Diese beträgt fünf Prozent sämtlicher Einkünfte nach Abzug der hievon zu entrichtenden Steuern und Abgaben, wobei Bezüge, die kraft besonderer gesetzlicher Anordnung zur Deckung bestimmter Aufwendungen dienen, nicht als Einkünfte zu berücksichtigen sind; bei besonders umfangreichen und erfolgreichen Bemühungen des Sachwalters kann das Gericht die Entschädigung auch mit bis zu zehn Prozent dieser Einkünfte bemessen. Übersteigt der Wert des Vermögens des Pflegebefohlenen 10 000 Euro, so ist darüber hinaus pro Jahr zwei Prozent des Mehrbetrags an Entschädigung zu gewähren. Das Gericht hat die Entschädigung zu mindern, wenn es dies aus besonderen Gründen für angemessen hält.

(2) Nützt der Sachwalter (Kurator) für Angelegenheiten, deren Besorgung sonst einem Dritten entgeltlich übertragen werden müsste, seine besonderen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten, so hat er hiefür einen Anspruch auf angemessenes Entgelt. Dieser Anspruch besteht für die Kosten einer rechtsfreundlichen Vertretung jedoch nicht, soweit beim Pflegebefohlenen die Voraussetzungen für die Bewilligung der Verfahrenshilfe gegeben sind oder diese Kosten nach gesetzlichen Vorschriften vom Gegner ersetzt werden.

(3) Die zur zweckentsprechenden Ausübung der Sachwalterschaft (Kuratel) notwendigen Barauslagen, die tatsächlichen Aufwendungen und die Kosten einer zur Deckung der Haftung

*nach § 277 abgeschlossenen Haftpflichtversicherung sind dem Sachwalter vom Pflegebefohlenen jedenfalls zu erstatten, soweit sie nach gesetzlichen Vorschriften nicht unmittelbar von Dritten getragen werden.*

*(4) Ansprüche nach den vorstehenden Absätzen bestehen insoweit nicht, als durch sie die Befriedigung der Lebensbedürfnisse des Pflegebefohlenen gefährdet wäre."*

*"§ 278. (1) Das Gericht hat die Sachwalterschaft (Kuratel) auf Antrag oder von Amts wegen einer anderen Person zu übertragen, wenn der Sachwalter (Kurator) stirbt, nicht die erforderliche Eignung aufweist, ihm die Ausübung des Amtes nicht zugemutet werden kann, einer der Umstände des § 273 Abs. 2 eintritt oder bekannt wird oder das Wohl des Pflegebefohlenen dies aus anderen Gründen erfordert.*

*[...]*

*(3) Das Gericht hat in angemessenen, fünf Jahre nicht überschreitenden Zeitabständen zu prüfen, ob das Wohl des Pflegebefohlenen die Beendigung oder Änderung der Sachwalterschaft (Kuratel) erfordert."*

*"§ 279. (1) Bei der Auswahl des Sachwalters ist besonders auf die Bedürfnisse der behinderten Person und darauf Bedacht zu nehmen, dass der Sachwalter nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis oder in einer anderen engen Beziehung zu einer Krankenanstalt, einem Heim oder einer sonstigen Einrichtung steht, in der sich die behinderte Person aufhält oder von der sie betreut wird. Wünsche der behinderten Person, insbesondere solche, die sie vor Verlust der Geschäftsfähigkeit und Einsichts- und Urteilsfähigkeit geäußert hat (Sachwalterverfügung), und Anregungen nahe stehender Personen sind zu berücksichtigen, sofern sie dem Wohl der behinderten Person entsprechen.*

*(2) Einer behinderten Person ist eine geeignete, ihr nahe stehende Person zum Sachwalter zu bestellen. Wird eine behinderte Person volljährig, so ist ein bisher mit der Obsorge betrauter Elternteil zum Sachwalter zu bestellen, sofern dies dem Wohl der behinderten Person nicht widerspricht.*

*(3) Ist eine geeignete, nahe stehende Person nicht verfügbar, so ist ein geeigneter Verein mit dessen Zustimmung zum Sachwalter zu bestellen. Kommt auch ein Verein nicht in Betracht, so ist nach Maßgabe des § 274 Abs. 2 ein Rechtsanwalt (Rechtsanwaltsanwärter) oder Notar (Notariatskandidat) oder eine andere geeignete Person mit deren Zustimmung zu bestellen.*

*(4) Ein Rechtsanwalt (Rechtsanwaltsanwärter) oder Notar (Notariatskandidat) ist vor allem dann zum Sachwalter zu bestellen, wenn die Besorgung der Angelegenheiten vorwiegend Rechtskenntnisse erfordert, ein geeigneter Verein vor allem dann, wenn sonst besondere Anforderungen mit der Sachwalterschaft verbunden sind.*

*(5) Eine Person darf nur so viele Sachwalterschaften übernehmen, wie sie unter Bedachtnahme auf die Pflichten eines Sachwalters, insbesondere jene zur persönlichen Kontaktnahme, ordnungsgemäß besorgen kann. Es wird vermutet, dass eine Person - ausgenommen ein geeigneter Verein - insgesamt nicht mehr als fünf, ein Rechtsanwalt oder Notar nicht mehr als 25 Sachwalterschaften übernehmen kann; Sachwalterschaften zur Besorgung einzelner Angelegenheiten bleiben dabei außer Betracht."*

*"§ 282. Der Sachwalter hat mit der behinderten Person in dem nach den Umständen des Einzelfalls erforderlichen Ausmaß persönlichen Kontakt zu halten und sich darum zu bemühen, dass der behinderten Person die gebotene ärztliche und soziale Betreuung gewährt wird. Sofern der Sachwalter nicht bloß zur Besorgung einzelner Angelegenheiten bestellt ist, soll der Kontakt mindestens einmal im Monat stattfinden."*

§ 130 Außerstreitgesetz (AußStrG) idF BGBl I 2006/92 lautet:

*"Der Sachwalter hat dem Gericht in angemessenen Abständen, mindestens jedoch jährlich, über seine persönlichen Kontakte mit der betroffenen Person, deren Lebensverhältnisse sowie deren geistiges und körperliches Befinden zu berichten. Das Gericht kann dem Sachwalter auch einen Auftrag zu einem solchen Bericht erteilen."*

§ 137 AußStrG idF BGBl I 2003/111 lautet:

*"(1) Ergeben sich keine Bedenken gegen die Richtigkeit und Vollständigkeit der Rechnung, so hat sie das Gericht zu bestätigen. Sonst ist der gesetzliche Vertreter aufzufordern, die Rechnung entsprechend zu ergänzen oder zu berichtigen; misslingt dies, so ist die Bestätigung zu versagen. Soweit das Vermögen oder die Einkünfte nicht gesetzmäßig angelegt oder gesichert erscheinen, hat das Gericht die erforderlichen Maßnahmen nach § 133 Abs. 4 zu treffen.*

*(2) Zugleich mit der Entscheidung hat das Gericht über Anträge des gesetzlichen Vertreters auf Gewährung von Entgelt, Entschädigung für persönliche Bemühungen und Aufwandsersatz zu entscheiden. Auf Antrag hat das Gericht die zur Befriedigung dieser Ansprüche aus den Einkünften oder dem Vermögen des Pflegebefohlenen notwendigen Verfügungen zu treffen, erforderlichenfalls den Pflegebefohlenen zu einer entsprechenden Leistung zu verpflichten. Beantragt der gesetzliche Vertreter Vorschüsse auf Entgelt, Entschädigung oder*

*Aufwandersatz, so hat sie ihm das Gericht zu gewähren, soweit er bescheinigt, dass dies die ordnungsgemäße Vermögensverwaltung fördert.*

*(3) Die Entscheidung über die Rechnung beschränkt nicht das Recht des Pflegebefohlenen, Ansprüche, die sich aus der Vermögensverwaltung ergeben, auf dem streitigen Rechtsweg geltend zu machen."*

### **3.2.4. Erwägungen**

Im aufhebenden Erkenntnis (VwGH 15.12.2021, Ra 2020/13/0003) verwies der Verwaltungsgerichtshof auf die Entscheidungsgründe in VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, zu einem dem Beschwerdefall vergleichbaren Fall.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt in Ra 2019/13/0025 fest, dass Leistungen eines Rechtsanwalts, die dieser als vom Gericht bestellter Sachwalter erbringt, nach dem UStG steuerpflichtig sind, da das nationale Recht keine Befreiungsbestimmung vorsieht (Rz 20). Davon gehen auch die Parteien des gegenständlichen Verfahrens übereinstimmend aus.

Strittig ist hingegen, ob ein Rechtsanwalt unter unmittelbarer Anwendung des Art 132 Abs 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG eine unechte Steuerbefreiung geltend machen kann.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen in der MwStSystRL umschrieben sind, eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl entsprechend zur Sechsten Richtlinie EuGH 13.7.2006, C-89/05, *United Utilities*, Rn 21; 10.9.2002, C-141/00, *Kügler*, Rn 28 und Rn 37).

Der Verwaltungsgerichtshof führte zu Sachwaltertätigkeiten von Rechtsanwälten mit umfangreichen Verweisen auf das Urteil des EuGH vom 15. April 2021, C-846/19, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, wie folgt aus (VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025):

Dem Grunde nach liegen bei den Leistungen als vom Gericht bestellter Sachwalter gemäß § 268 Abs. 1 ABGB eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen iSd Art 132 Abs 1 MwStSystRL vor (Rz 29). Es ist aber zu beachten, dass Tätigkeiten der Beratung rechtlicher Art, die mit den speziellen Kenntnissen eines Anwalts verbunden sind, nicht in den Bereich der Steuerbefreiung fallen, selbst wenn sie im Kontext des einer nicht geschäftsfähigen Person geleisteten Beistands erbracht werden (siehe Rz 28).

Der zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs ist zum Vorliegen einer „als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ als weitere Voraussetzung zur Anwendung des Art 132 Abs 1 lit. g MwStSystRL folgendes zu entnehmen:

Der nationale Gesetzgeber hat von der Möglichkeit der Beschränkung der Befreiung auf Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, für die Leistungen eines Sachwalters keinen Gebrauch gemacht (Rz 33). Damit ist ein (gewinnorientierter) Rechtsanwalt nicht per se von der Befreiung ausgeschlossen.

Die gerichtliche Bestellung eines Rechtsanwalts zum Sachwalter im Einzelfall begründet noch nicht die Anerkennung dieses (konkreten) Rechtsanwalts als „Einrichtung mit sozialem Charakter“. Es ist nicht ausreichend, wenn dieser auch Leistungen mit sozialem Charakter erbringt. Entscheidend ist, ob ein Rechtsanwalt sein Unternehmen unter Bedingungen betreibt, die eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter rechtfertigen (Rz 34).

Für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter ist nicht erforderlich, dass der Rechtsanwalt nur mehr Leistungen als Sachwalter erbringt. Anwaltliche Leistungen im Rahmen von Sachwalterschaften oder auch außerhalb sind aber steuerlich nicht begünstigt (Rz 35).

Ob eine Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter zu erfolgen hat, ist anhand sämtlicher maßgeblicher Umstände zu prüfen. Wenn eines dieser Kriterien, die sich in EuGH C-846/19, Rn. 70 und Rn. 83 bis 87, finden, nicht erfüllt ist, schließt dies eine Anerkennung im Rahmen der Gesamtabwägung nicht jedenfalls aus (Rz 36 ff).

Zu den einzelnen vom EuGH genannten Kriterien hielt der VwGH fest:

1. In Österreich liegen entsprechende spezifische Vorschriften vor, wonach ein Sachwalter vom Gericht zu bestellen ist, wenn eine volljährige Person, die an einer psychischen Krankheit leidet oder geistig behindert ist, alle oder einzelne ihrer Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst zu besorgen vermag (§ 268 Abs 1 ABGB). Die Tätigkeit des Sachwalters wird vom Gericht regelmäßig überprüft; der Sachwalter hat hierzu in angemessenen Abständen (mindestens jährlich) dem Gericht zu berichten (§ 130 AußStrG). Das Entgelt (und die „Entschädigung“) des Sachwalters werden gemäß § 137 Abs 2 AußStrG vom Gericht festgesetzt (Rz 37).

2. Dass mit der Tätigkeit des Sachwalters Gemeinwohlinteresse verbunden ist, ist unbestritten und evident (Rz 38 mit Verweis auf VfGH 6. 10. 2011, G 38/11).

3. Die Kosten der Leistungen werden jedoch in Österreich nicht von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen. Das Entgelt (und die Entschädigung) des Sachwalters sind nach der österreichischen Rechtslage von der betroffenen Person selbst zu tragen. Diese Ansprüche des Sachwalters bestehen insoweit nicht, als durch sie die Befriedigung der Lebensbedürfnisse des Pflegebefohlenen gefährdet wäre (Rz 38 und 39).

4. Nicht beurteilen konnte der VwGH aufgrund fehlender Feststellungen des Bundesfinanzgerichts die hinsichtlich der Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität wesentliche Frage, ob anderen Steuerpflichtigen (etwa gemeinnützigen Vereinen) unter entsprechenden Umständen bereits eine vergleichbare Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter gewährt wurde. Es kommt dazu insbesondere auch auf die Praxis der Verwaltung in ähnlichen Fällen an (Rz 40).

Im gegenständlichen fortgesetzten Verfahren war daher genannter Pkt. 4 zu untersuchen und im Anschluss eine Gesamtabwägung der angeführten Aspekte vorzunehmen.

Da das österreichische Umsatzsteuerrecht keine Regelungen vorsieht, nach denen ein (anderer als die in § 6 Abs 1 Z 7, 18, 23 oder 24 UStG 1994 aufgezählten) Rechtsträger als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt würde (vgl VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, Rn 34), ist insoweit betreffend die Umsetzung des Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL kein Widerspruch der Bestimmungen des UStG 1994 mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität erkennbar. Wie aus der Rsp des EuGH hervorgeht, ist die Prüfung, ob ein Mitgliedstaat das ihm von der Richtlinie eingeräumte Ermessen beachtet, allerdings nicht nur anhand der nationalen Gesetze vorzunehmen, sondern auch unter Berücksichtigung der Praxis der zuständigen Verwaltung in ähnlichen Fällen (vgl EuGH 10.9.2002, C-141/00, *Kügler*, Rn 56 f).

Es ist daher im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Beschwerdefall wesentlich, ob andere Steuerpflichtige, die unter vergleichbaren Umständen wie die Bf Sachwalterleistungen erbringen, von der im Streitzeitraum geübten allgemeinen Verwaltungspraxis bereits als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit wurden (vgl VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, Rn 41).

Wenn in der allgemeinen Verwaltungspraxis etwa gemeinnützige Vereine gestützt auf Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt und deswegen - also auf Basis dieser konkreten Richtlinienbestimmung - von der Umsatzsteuer befreit worden wären, müsste diese Begünstigung auch den anderen Sachwaltern, die unter denselben

Bedingungen tätig werden, gewährt werden (*Lachmayer*, Umsatzsteuerpflicht eines Sachwalters, iFamZ 2022, 77 [79]).

Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt (siehe oben unter „Sachverhalt“), dass nach der im Streitzeitraum geübten allgemeinen Verwaltungspraxis weder (gemeinnützige) Sachwaltervereine noch andere Personen, die Sachwalterleistungen erbracht haben, als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit wurden.

Somit sprechen für eine Anerkennung der Bf als Einrichtung mit sozialem Charakter aber lediglich das Bestehen spezifischer Vorschriften und das mit der Tätigkeit der Bf verbundene Gemeinwohlinteresse. Demgegenüber sind das Entgelt und die Entschädigung des Sachwalters in Österreich nicht von öffentlichen Stellen, sondern grundsätzlich von der betroffenen Person selbst zu tragen und spricht dies gegen das Beschwerdevorbringen (vgl dazu auch *Lachmayer*, Umsatzsteuerpflicht eines Sachwalters, iFamZ 2022, 77 [78]). Ebenso spricht der Vergleich mit der steuerlichen Behandlung anderer Steuerpflichtigen iSd Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gegen eine Anerkennung der Bf als Einrichtung mit sozialem Charakter.

Da der VwGH für die Anerkennung von als Sachwalter tätigen Rechtsanwälten als Einrichtung mit sozialem Charakter der Wahrung der Steuerneutralität ausschlaggebende Bedeutung beimisst (VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, Rn 40 und 41), kommt der erkennende Senat im Rahmen der Gesamtabwägung zu dem Ergebnis, dass auf die Sachwalterschaftsleistungen der Bf keine Umsatzsteuerbefreiung unter unmittelbarer Heranziehung unionsrechtlicher Bestimmungen anzuwenden ist. Andernfalls würde man dem Gesetzgeber doch in einem ausgesprochen weiten Ausmaß seine Bestimmungshoheit über die Ausfüllung unionsrechtlicher Freiräume der MwStSystRL absprechen (vgl dazu *Sutter*, Umsatzsteuerpflicht für nicht-anwaltstypische Dienstleistungen eines Rechtsanwalts als Sachwalter? AnwBl 2020, 456 [460]).

Die Abgabenbehörde hat daher den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für 2013 zu Recht abgewiesen.

### **3.3. Zur Nichtzulassung der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Nach welchen Kriterien ein als Sachwalter tätiger Rechtsanwalt als Einrichtung mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL anzuerkennen ist, hat der VwGH gestützt auf das EuGH-Urteil vom 15.4.2021, C-846/19, beantwortet (VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025). Die Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 17. November 2022