

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Walther Wawronek STB GmbH, Linke Wienzeile 4 Tür 2, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 20. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 18. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird geäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 18.07.2018 wurde gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf) ***Bf1*** aufgrund seiner Umsatzsteuererklärung 2016 eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von EUR 55.722,80 festgesetzt. In der dagegen am 20.08.2018 erhobenen Beschwerde brachte der Bf vor, dass seine Entschädigungen für Sachwaltertätigkeiten in der Höhe von EUR 282.139,03 gem. Artikel 132 Abs. 1 lit. g der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie nicht in die umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen aufzunehmen gewesen wären. Diese Umsätze wären seiner Ansicht nach als umsatzsteuerbefreit zu behandeln, da es sich aus den Regelungen des ABGB hinsichtlich Tätigkeiten und Entlohnung als Sachwalter (§§ 268, 273, 275 und 276) eindeutig ergibt, dass diese der sozialen Sicherheit diene und auch vom Gericht kontrolliert werden würde, weshalb hier eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter vorliegen würde. Diesbezüglich verweist der Beschwerdeführer auf ein Erkenntnis des EuGH (C-174/11) sowie ein Urteil des deutschen Bundesfinanzgerichtshofes und ein Schreiben der Volksanwaltschaft, um seine Rechtsansicht zu untermauern.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2016 erging ein Erstbescheid, der die Sachwalterentschädigungen einer 20%igen Umsatzsteuer unterwarf. Dagegen wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und nach Erlassung einer abweisenden Beschwerdeverentscheidung (BVE) rechtzeitig ein Vorlageantrag eingebracht.

Vom VwGH wurde mit Erkenntnis vom 15.12.2021 (Ra 2019/13/0014) das BFG-Erkenntnis vom 17.10. 2018, RV/5101412/2018, betreffend Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO (Umsatzsteuer 2014) sowie Umsatzsteuer 2015 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der VwGH verwies dabei auf die Entscheidungsgründe in VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. übte in den streitgegenständlichen Jahren den Beruf eines Rechtsanwaltes aus. Im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit ist er auch vom Gericht als Sachwalter bestellt worden und erhielt aus dieser Tätigkeit Entschädigungen gem. § 276 ABGB, die im Regelfall 5 % des Einkommens des Besachwalteten ausmachen. Vom Beschwerdeführer (Bf) wird in einer Stellungnahme angegeben, dass ca. drei Viertel des Kanzleibetriebes der Erbringung der beschwerdegegenständlichen Tätigkeit dienen würden. Teilweise gäbe es auch noch eine Zusammenarbeit mit selbständigen Sozialarbeiter-Organisationen (bspw. MIK-OG, die Adventmission, MOBET).

Vom Bf wird auf den Entschädigungsanspruch des Sachwalters gem. § 276 ABGB hingewiesen. Dieser Entschädigungsanspruch würde nach ständiger Rechtsprechung der Zivilgerichte keinen Anspruch auf Bezahlung der Umsatzsteuer umfassen, da es sich nach Ansicht der Gerichte nicht um einen Honoraranspruch handelt, d.h. Sachwalter, die zum Abführen der Umsatzsteuer verpflichtet wären, können diese bei Geltendmachung ihrer Entschädigung nicht auf die Betroffenen überwälzen (z.B. OLG Wien, GZ 15R3/04y – Anlage 1).

Nach Meinung des Bf steht fest, dass die Tätigkeit des Sachwalters eine solche ist, die der sozialen Sicherheit dient und auch vom Gericht kontrolliert wird. Es handle sich dabei auch um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter. Bei korrekter Umsetzung der betreffenden EU-Mehrwertsteuer-Richtlinie seien daher die Entschädigungen, die einem Sachwalter für seine Betreuungstätigkeit zugesprochen werden, von der Umsatzsteuer befreit.

Strittig ist die Beurteilung der Entschädigungen des Rechtsanwaltes, die er für seine sachwalterische Tätigkeit erhielt. Während der Bf die Ansicht vertritt, derartige Entschädigungen seien nach dem Unionsrecht (Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g Mehrwertsteuersystem-Richtlinie) umsatzsteuerbefreit, ist das Finanzamt weiterhin der Meinung, dass diese Einkünfte gem. § 10 Abs. 1 UStG 1994 mit dem Normalsteuersatz zu versteuern wären.

In der Stellungnahme vom 2.11.2022 betr. den Vorhalt vom 4.10.2022 wurden vom Bf die Dienstleistungen mit sozialem Charakter aufgelistet.

Weiters wurde vorgebracht, dass „ca. drei Viertel des Kanzleibetriebes, d.h. auch die Kosten sämtlicher Mitarbeiter der Erbringung von Sachwalterleistungen dienen bzw. mit selbständigen Sozialarbeiter- Organisationen (bspw. MIK-OG, die Adventmission, Auftragssozialarbeit DSA Werner Opat, MOBET -Verein für mobile Betreuung) zusammengearbeitet wird“.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt, der sich aus dem elektronisch vorgelegten Akt, dem Beschwerdevorbringen, den Vorhaltsbeantwortungen sowie den erteilten Auskünften und Stellungnahmen samt den eingereichten Unterlagen ergibt, kann gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

Von der belangten Behörde wurde das Vorliegen einer Einrichtung mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs 1 lit g MwStSystRL unter Hinweis auf die Judikatur (vgl. VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025) verneint und folglich die Steuerfreiheit der Sachwalterleistungen versagt. Der Bf geht hingegen aufgrund der EuGH-Judikatur vom Vorliegen einer solchen Einrichtung aus und beantragt die Steuerfreiheit der beschwerdegegenständlichen Entschädigungen.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnishafter im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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;

Gem. § 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.

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

Z 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;

[...]

Z 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;

[...]

Z 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.

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 nahestehender Personen sind zu berücksichtigen, sofern sie dem Wohl der behinderten Person entsprechen.

(2) Einer behinderten Person ist eine geeignete, ihr nahestehende 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, nahestehende 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 Aufwandsatz 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 Aufwandsatz, 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.

3.1.2. **Erwägungen**

Nach Meinung des Bf ist die Tätigkeit des Sachwalters eine solche, die der sozialen Sicherheit dient und auch vom Gericht kontrolliert wird. Es handle sich dabei um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter. Bei korrekter Umsetzung der betreffenden EU-Mehrwertsteuer-Richtlinie seien daher die Entschädigungen, die einem Sachwalter für seine Betreuungstätigkeit zugesprochen werden, von der Umsatzsteuer befreit.

Vom Bf wird auf den Entschädigungsanspruch des Sachwalters gem. § 276 ABGB hingewiesen. Dieser Entschädigungsanspruch würde nach ständiger Rechtsprechung der Zivilgerichte keinen Anspruch auf Bezahlung der Umsatzsteuer umfassen, da es sich nach Ansicht der Gerichte nicht um einen Honoraranspruch handelt, d.h. Sachwalter, die zum Abführen der Umsatzsteuer verpflichtet wären, können diese bei Geltendmachung ihrer Entschädigung nicht auf die Betroffenen überwälzen (z.B. OLG Wien, GZ 15R3/04y – Anlage 1).

Aus dem zitierten Urteil des OLG Wien ergibt sich, dass bei einem Rechtsanwalt als Sachwalter bei Ausschöpfung der 5 % Grenze für die Ermittlung der angemessenen Entschädigung nicht noch zusätzlich die Umsatzsteuer gebührt und ein darüberhinausgehender Zuspruch der Umsatzsteuer aus diesem als angemessen ermittelten Betrag im Wortlaut des § 266 ABGB nicht gedeckt ist. Diese Entschädigung ist umsatzsteuerlich als Bemessungsgrundlage für die Leistungen des Sachwalters heranzuziehen, da die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehört (§ 4 Abs. 10 UStG 1994).

Die Aussage des OLG Wien in der Entscheidung 15 R 3/04y – wonach "bei Ausschöpfung der 5 % Grenze bei Ermittlung der angemessenen Entschädigung nicht noch zusätzlich die Umsatzsteuer gebührt, wenn der Sachwalter ein Rechtsanwalt ist" – kann in diesem Kontext aber nicht so verstanden werden, dass die angemessene Entschädigung eines Sachwalters von der Umsatzsteuer befreit ist (vgl. dazu BFG 15.5.2018, RV/RV/7102233/2017).

Da nach der Rechtsprechung hier keine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt - eine solche ist weder nach österreichischem Umsatzsteuerrecht gegeben, noch kann diese aus Art 132 Abs 1 lit. g MwStSystRL abgeleitet werden - ist nach Ansicht des erkennenden Richters demnach von steuerpflichtigen Leistungen des Bf auszugehen.

Im aufhebenden Erkenntnis (VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0014) verwies der VwGH auf die Entscheidungsgründe in VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, als 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).

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 Judikatur des EuGH (C-174/11) können die selbständigen Leistungen einer Krankenschwester in der ambulanten Pflege als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der sechsten Richtlinie angesehen werden.

Die angeführten Leistungen einer Krankenschwester sind nach Ansicht des erkennenden Richters aber nicht mit der beschwerdegegenständlichen Tätigkeit des Bf als gerichtlich bestellter Sachwalter vergleichbar. Vom VwGH wird – unter Hinweis auf EuGH C-846/19 - die Tätigkeit des Sachwalters zwar als mit Gemeinwohlinteressen verbunden angesehen, wodurch aber noch nicht automatisch auch eine Einrichtung mit sozialem Charakter iSd Art 132 Abs. 1 lit g MwStSystRL gegeben ist.

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).

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).

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 VfGH 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).

Da nach der im Beschwerdezeitraum geübten allgemeinen Verwaltungspraxis weder (gemeinnützige) Sachwaltervereine noch andere Personen, als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art. 132 Abs. 1 lit. g MwStSystRL anerkannt und deswegen von der Umsatzsteuer befreit wurden, und nach der Maßgabe der einschlägigen zivilrechtlichen Bestimmungen die Entgelte und Entschädigung des Sachwalters nicht von öffentlichen Stellen, sondern grundsätzlich von der betroffenen Person selbst zu tragen sind, liegen im Ergebnis allerdings keine für die Annahme einer zwingenden unionsrechtlichen Umsatzsteuerbefreiung hinreichenden Anhaltspunkte vor (vgl. BFG 10.10.2022, RV/7100763/2017-RS1).

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]).

Somit sprechen für eine Anerkennung des Bf als Einrichtung mit sozialem Charakter aber lediglich das Bestehen spezifischer Vorschriften und das mit der Tätigkeit des 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 des Bf als Einrichtung mit sozialem Charakter.

Der VwGH misst für die Anerkennung von als Sachwalter tätigen Rechtsanwälten als Einrichtung mit sozialem Charakter der Wahrung der Steuerneutralität entscheidende Bedeutung bei (VwGH 15.12.2021, Ra 2019/13/0025, Rn 40 und 41).

Vom BFG (RV/7100763/2022) wurde diese Frage im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität ausgelegt. Dieser sieht vor, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen. Da bislang weder gemeinnützige Sachwaltervereine noch andere Personen in den Genuss der USt-Befreiung iSd Art 132 Abs. 1 lit g MwStSystRL gekommen waren, wird auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht verletzt.

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.

Der Umstand, dass vom Bf lt. Vorhaltsbeantwortung „ca. drei Viertel des Kanzleibetriebes, d.h. auch die Kosten sämtlicher Mitarbeiter der Erbringung von Sachwalterleistungen dienen bzw. mit selbständigen Sozialarbeiter- Organisationen (bspw. MIK-OG, die Adventmission, Auftragssozialarbeit DSA Werner Opat, MOBET -Verein für mobile Betreuung) zusammengearbeitet wird“, reicht nach der zitierten Judikatur noch nicht aus, um vom Vorliegen einer Einrichtung mit sozialem Charakter ausgehen zu können.

Aus Art 132 Abs 1 lit g der einschlägigen EU-Mehrwertsteuer-Richtlinie kann somit für die beschwerdegegenständliche Frage, ob für Sachwalterleistungen eines Rechtsanwaltes eine Umsatzsteuerbefreiung zur Anwendung kommt - mangels Vorliegen einer Einrichtung mit sozialem Charakter - nach Ansicht des erkennenden Richters keine USt-Befreiung abgeleitet werden.

Beim *fortgesetzten Verfahren* (vgl. RV/5100055/2022) konnten nunmehr zu obigem Pkt. 4 die offen gebliebenen Fragen geklärt werden und wurde durch die Vorhaltsbeantwortung der Abgabenbehörde vom 25.9.2024 neuerlich bestätigt, dass es im Beschwerdezeitraum für Steuerpflichtige keine Anerkennungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter iSd Art

132 Abs 1 lit g MwStSystRL gab, die von der Umsatzsteuer befreit wurden und nach Maßgabe der einschlägigen zivilrechtlichen Bestimmungen, wonach die Entgelte und Entschädigung des Sachwalters nicht von öffentlichen Stellen, sondern grundsätzlich von der betroffenen Person selbst zu tragen sind, im Ergebnis allerdings keine für die Annahme einer zwingenden unionsrechtlichen Umsatzsteuerbefreiung hinreichenden Anhaltspunkte vorliegen (vgl. BFG 10.10.2022, RV/7100763/2017).

Da somit im Hinblick auf die von der Judikatur entwickelten Kriterien erwiesen ist, dass der Bf keine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter verkörpert, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da dem VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2021, Ra 2019/13/0025 im fortgesetzten Verfahren (RV/5100055/2022) betr. Umsatzsteuer 2014 und 2015 durch das BFG auch hinsichtlich der Umsatzsteuer 2016 Rechnung getragen wurde, war eine Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 24. Oktober 2024