

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StbGmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 25. November 2011 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Rechtsanwältin, erklärte in der Beilage (Einnahmen/Ausgaben-Rechnung) zur elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2010 betriebliche Erträge in Höhe von € 84.054,40.

Mit dem beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuerbescheid 2010 wurde folgender Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen) erfasst:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	69.812,19 €
Davon sind zu versteuern mit: 20% Normalsteuersatz      Bemessungsgrundlage: 69.812,10 €	Umsatzsteuer 13.962,44 €

Der Gesamtbetrag der Vorsteuern wurde geltend gemacht mit -4.249,06 €.

Die Zahllast ergab sich in Höhe von 9.713,38 €.

Gegen den erklärungsgemäß ergangenen Umsatzsteuerbescheid erobt die Bf. Berufung mit folgender Begründung:

"Der Großteil der in meiner Kanzlei getätigten Umsätze besteht aus gerichtlich bestimmten Entschädigungen in Sachwalterverfahren.

Gemäß § 3a Umsatzsteuergesetz zählen die Leistungen des Rechtsanwaltes zu den sonstigen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Diese sind gemäß § 1 Umsatzsteuergesetz zu versteuern.

Die Entschädigung für die Tätigkeit als Sachwalter ist in § 266 ABGB geregelt. Diese beträgt im Regelfall 5% des Einkommens des Betroffenen abzüglich der gewidmeten Leistungen. Gemäß ständiger Rechtssprechung ist die Verzeichnung der Umsatzsteuer in Sachwalterschaftsverfahren nicht zulässig und wird keine Umsatzsteuer zugesprochen.

Die vom Gesetz vorgesehene Entschädigung steht in den meisten Fällen in keiner Relation zu den vom Sachwalter erbrachten Leistungen, wenn diese vom Rechtsanwalt im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit vorgenommen werden. Leistungen des Rechtsanwaltes sind nach dem Rechtsanwaltstarif zu bemessen. Ausgehend von dem Erfahrungswert, dass man gerade in Sachwalterschaften, in denen nur geringes Vermögen vorhanden ist, alleine zwischen 100 u 200 Telefonate jährlich führt, von denen ein beachtlicher Anteil über 10 Minuten dauert, ergebe sich nach den Ansätzen des Rechtsanwaltstarifgesetz nur für die Telefonate unter Zugrundelegung der Mindestbemessung für 100 kurze Telefonate schon ein Betrag von über 400 EUR an Kosten.

Natürlich werden im Rahmen der Sachwalterschaft anwaltliche Leistungen erbracht, für die eine höhere Bemessungsgrundlage anzusetzen wäre, wie zB Antragstellungen bei der Pensionsversicherungsanstalt, beim AMS oder beim Sozialamt. Würde man hier von der tatsächlichen Bemessungsgrundlage ausgehen und diese Tätigkeiten nach dem Tarif verrechnen, so käme man zu derartig hohen Entschädigungsansprüchen, dass sie die Betroffenen nicht leisten könnten. Für diese Antragstellungen kann in der Regel auch nicht der Tarif verrechnet werden, da der Anwalt zwar seine rechtlichen Kenntnisse nützt, die Gerichte aber eine Entlohnung nach RATG nicht zusprechen, da diese Anträge auch von Nichtjuristen gestellt werden können. Ein Zuspruch solcher, nach RATG abgerechneter Leistungen, würde in aller Regel auch das Vermögen der betroffenen Personen bei Weitem übersteigen. Führt der Anwalt daher Sachwalterschaften im Rahmen seiner Kanzlei, so wäre die gerichtlich zugesprochene allgemeine Entschädigung in aller Regel als pauschaler Schadenersatz zu betrachten. Anders mit dem für anwaltliche Leistungen nach dem RATG abgerechneten und vom Gericht als solchen gesondert anerkannten Entlohnungsanspruch.

Die ständige Judikatur (so OLG Wien vom 04.02.2004, 15 R 3/04y, LGZ Graz 2 R 159/98m u.a.) geht dahin, dass eine vom Rechtsanwalt als Sachwalter verzeichnete Umsatzsteuer nicht zuerkannt wird. Dies unter dem Hinweis, dass derjenige, welcher einen Rechtsanwalt zum Sachwalter hat, nicht durch die Rechtsanwaltseigenschaft des Sachwalters in seinem Vermögen geschädigt werden dürfe.

Die Berufungswerberin hat in Entsprechung der für Rechtsanwälte geltenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes Entschädigungen, welche sie als Sachwalter erhalten hat, dahingehend berücksichtigt, dass sie aus der netto zugesprochenen Entschädigung eine 20%ige Umsatzsteuer herausgerechnet und diese in den Meldungen bekannt

gegeben hat. Insgesamt errechnete sich für Sachwalterschaften im Jahre 2010 so eine Umsatzsteuerschuld von EUR 7.460,03.

In diesem Betrag sind Umsatzsteuerbeträge für Barauslagen in Höhe von EUR 525,05 und Umsatzsteuer für zuerkannte Kosten für anwaltliche Leistungen in Höhe von EUR 477,87 enthalten. Zieht man diese tatsächlichen aus Umsätzen geschuldeten Beträge von der für Sachwalterschaften geleisteten Umsatzsteuer ab, so ergibt sich ein Betrag von EUR 6.457,11, welcher aus netto zugesprochenen Entschädigungen geleistet wurde, um eine allfällige Gesetzesverletzung durch Nichtleistung zu vermeiden.

Das Umsatzsteuergesetz kennt zahlreiche Befreiungen, wie etwa die Befreiung der Entschädigung für Aufsichtsräte, oder die zur Sachwalterschaft Parallelen aufweisenden Bestimmungen der § 6 Z 18 u. Z 19 UStG.

Aus sozialpolitischen Gründen nimmt der Gesetzgeber für die Gesellschaft unbedingt notwendige Leistungen aus der Umsatzsteuerpflicht heraus.

Bei der Nichtregelung der Sachwalterentschädigung im Umsatzsteuergesetz handelt es sich offensichtlich um eine Lücke, die durch die zitierte Rechtsprechung entstand.

Es wird daher gestellt der Antrag, der Berufung statt zu geben und

1.) festzustellen, dass es sich bei der Sachwalterentschädigung gem. § 266 ABGB um einen echten Schadenersatz handelt, der nicht umsatzsteuerpflichtig ist in eventu

2.) dass es sich bei der Sachwalterentschädigung um eine Leistung handelt, die aus sozialpolitischen Gründen den Befreiungstatbeständen des § 6 Z 18 u. Z 19 gleichzuhalten ist und daher nicht der Umsatzsteuer unterliegt,

und

3.) den angefochtenen Umsatzsteuerbeseheid dahingehend abzuändern, dass ein Guthaben von EUR 6.457,11 ausgewiesen wird."

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit nachstehender Begründung:

"Nach Ansicht der Finanzverwaltung unterliegen die Einkünfte aus einer Sachwaltertätigkeit gem. §§ 266, 267 ABGB sowohl der Einkommen- als auch der Umsatzsteuer."

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, "dass die Verpflichtung zur Abführung der Umsatzsteuer bezüglich der von Rechtsanwälten netto vereinnahmten Sachwalterentlohnungen eine sachlich nicht gerechtfertigte Gleichheitswidrigkeit darstellt."

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1

B-VG zu erledigen sind.

Im vorliegenden Fall ist der unstrittige Sachverhalt zu beurteilen, ob die von der Bf. als Rechtsanwältin bei ihrem Tätigwerden als Sachwalterin erhaltenen Entschädigungen umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sind (Standpunkt des Finanzamtes) oder nicht umsatzsteuerpflichtig sind (Standpunkt der Bf.).

§ 266 ABGB in der 2010 geltenden Fassung bestimmt:

Abs. 1:

Der nach § 187 mit der Obsorge betrauten Person gebührt unter Bedachtnahme auf Art und Umfang ihrer Tätigkeit und des damit gewöhnlich verbundenen Aufwands an Zeit und Mühe eine jährliche Entschädigung, soweit dadurch die Befriedigung der Lebensbedürfnisse des Kindes nicht gefährdet wird.

Abs. 2: Sofern das Gericht nicht aus besonderen Gründen eine geringere Entschädigung für angemessen findet, beträgt sie fünf vom Hundert sämtlicher Einkünfte nach Abzug der hievon zu entrichtenden gesetzlichen Steuern und Abgaben. Bezüge, die kraft besonderer gesetzlicher Anordnung zur Deckung bestimmter Aufwendungen dienen, sind nicht als Einkünfte zu berücksichtigen. Übersteigt der Wert des Vermögens des minderjährigen Kindes 10 000 Euro, so kann das Gericht überdies pro Jahr bis zu zwei vom Hundert des Mehrbetrags als Entschädigung gewähren, soweit sich die mit der Obsorge betraute Person um die Erhaltung des Vermögens oder dessen Verwendung zur Deckung von Bedürfnissen des Kindes besonders verdient gemacht hat. Betrifft die Obsorge nur einen Teilbereich der Obsorge oder dauert die Tätigkeit der mit der Obsorge betrauten Person nicht ein volles Jahr, so vermindert sich der Anspruch auf Entschädigung entsprechend.

Abs. 3: Bei besonders umfangreichen und erfolgreichen Bemühungen der mit der Obsorge betrauten Person kann das Gericht die Entschädigung auch höher als nach Abs. 2 erster Satz bemessen, jedoch nicht höher als zehn vom Hundert der Einkünfte.

§ 267 ABGB in der 2010 geltenden Fassung bestimmt:

Abs. 1: Nützt die mit der Obsorge betraute Person für Angelegenheiten, deren Besorgung sonst einem Dritten übertragen werden müsste, ihre besonderen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten, so hat sie hiefür einen Anspruch auf angemessenes Entgelt. Dieser Anspruch besteht für die Kosten einer rechtsfreundlichen Vertretung jedoch nicht, soweit beim minderjährigen Kind die Voraussetzungen für die Bewilligung der Verfahrenshilfe gegeben sind oder diese Kosten nach gesetzlichen Vorschriften vom Gegner ersetzt werden.

Abs. 2: Zur zweckentsprechenden Ausübung der Obsorge notwendige Barauslagen, tatsächliche Aufwendungen und die Kosten der Versicherung der Haftpflicht nach § 264 sind der mit der Obsorge betrauten Person vom minderjährigen Kind jedenfalls zu erstatten, soweit sie nach gesetzlichen Vorschriften nicht unmittelbar von Dritten getragen werden.

Abs. 3: Ansprüche nach den Abs. 1 und 2 bestehen insoweit nicht, als durch sie die Befriedigung der Lebensbedürfnisse des Kindes gefährdet wäre.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Sonstige Leistungen sind nach § 3a Abs. 1 leg.cit. Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Als Dienstleistung gilt gemäß Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-Systemrichtlinie) jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen (im Sinne des Artikels 14) ist.

Eine Dienstleistung kann unter anderem in einem der folgenden Umsätze bestehen (Art. 25 MwSt-Systemrichtlinie):

- a) Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstandes, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;
- b) Verpflichtung, eine Handlung u unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;
- c) Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.

Von der Bf. wurden im Sinne dieser Bestimmungen im Rahmen ihres Unternehmens als Rechtsanwältin (sonstige) Leistungen ausgeführt.

Im nächsten Schritt gilt es zu beurteilen, ob es sich bei den Entschädigungen/Entgelten um echten Schadenersatz handelt (Vorbringen in der Berufungsschrift):

Ruppe/Achaz führen im Kommentar, UStG<sup>4</sup>, § 1 Tz 156, mwN, aus:

Zahlungen, die der Unternehmer unter dem Titel Schadenersatz, Entschädigungen oder dgl erhält, werfen umsatzsteuerrechtlich die Frage auf, ob es sich um Entgelte für vom Unternehmen erbrachte Leistungen handelt (somit ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt) oder ob der Zahlung eine Leistung nicht zugrunde liegt und daher USt von vornherein nicht in Betracht kommt. Da das UStG keine expliziten Regeln zu Schadenersatzsachverhalten enthält, richtet sich die Antwort nach § 1 Abs. 1 Z 1.

Rsp und Lehre unterscheiden dabei zwischen echtem und unechtem Schadenersatz: Ersatzleistungen, die deshalb erbracht werden, weil ein Schaden verursacht wurde oder für einen Schaden einzustehen ist, sind kein Entgelt für eine Leistung und führen daher nicht zu einem Leistungsaustausch (echter Schadenersatz; VwGH 27.4.2006, 2005/17/0163).

Unechter Schadenersatz und damit ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn die Ersatzleistung des Schädigers Gegenleistung für eine besondere Leistung des Geschädigten ist (VwGH 30.4.1970, 927/69; 27.4.1972, 1698/71; 17.4.1989, 87/15/0083).

Das Erbringen zahlreicher Leistungen wird durch die eigenen Angaben der Bf. in der Berufung bestätigt: ... vom Sachwalter erbrachten Leistungen, ... vom Rechtsanwalt

im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit vorgenommen ... Ausgehend von dem Erfahrungswert, dass man gerade in Sachwalterschaften, in denen nur geringes Vermögen vorhanden ist, alleine zwischen 100 und 200 Telefonate jährlich führt, von denen ein beachtlicher Anteil über 10 Minuten dauert ... Natürlich werden im Rahmen der Sachwalterschaft anwaltliche Leistungen erbracht, für die eine höhere Bemessungsgrundlage anzusetzen wäre, wie zB Antragstellungen bei der Pensionsversicherungsanstalt, beim AMS oder beim Sozialamt. Für diese Leistungserbringung fällt das im ABGB vorgesehene Entgelt an. Damit ist der umsatzsteuerlich relevante Leistungsaustausch gegeben.

In einem weiteren Schritt ist zu beurteilen, ob eine Steuerbefreiung vorliegt:

§ 6 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt (in der Fassung für das Streitjahr):

Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7) und die Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8);
2. die Umsätze für die Seeschiffahrt und für die Luftfahrt (§ 9);
3. a) die Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen, wenn sich die Leistungen  
aa) auf Gegenstände der Einfuhr in das Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union beziehen und die Kosten für diese Leistungen in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5) enthalten sind oder  
bb) unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen oder auf eingeführte Gegenstände beziehen, die im externen Versandverfahren in das Drittlandsgebiet befördert werden;
- b) die Beförderungen von Gegenständen nach und von den Inseln, die die autonomen Regionen Azoren und Madeira bilden;
- c) sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf eingeführte Gegenstände beziehen, für die zollamtlich eine vorübergehende Verwendung im Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, bewilligt worden ist, und der Leistungsempfänger ein ausländischer Auftraggeber (§ 8 Abs. 2) ist. Dies gilt nicht für sonstige Leistungen, die sich auf Beförderungsmittel, Paletten und Container beziehen;
- d) die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee.

Lit. a bis c gelten nicht für die im § 6 Abs. 1 Z 8, 9 lit. c und 13 bezeichneten Umsätze und für die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes einschließlich der Werkleistung im Sinne des § 3a Abs. 3. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung der lit. a bis c müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein;

4. die Lieferung von Gold an Zentralbanken;

## 5. die Vermittlung

- a) der unter Z 1 bis 4 und Z 6 fallenden Umsätze,
- b) der Umsätze, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden,
- c) der Lieferungen, die nach § 3 Abs. 9 als im Inland ausgeführt zu behandeln sind.

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein;

- 6. a) die Lieferungen von eingeführten Gegenständen an Abnehmer, die keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet haben, soweit für die Gegenstände zollamtlich eine vorübergehende Verwendung im Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, bewilligt worden ist und diese Bewilligung auch nach der Lieferung gilt. Nicht befreit sind die Lieferungen von Beförderungsmitteln, Paletten und Containern;
- b) die Leistungen der Eisenbahnunternehmer für ausländische Eisenbahnen in den Gemeinschaftsbahnhöfen, Betriebswechselbahnhöfen und Grenzbetriebsstrecken;
- c) die Lieferungen, ausgenommen Lieferungen neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 8 des Anhanges, und die sonstigen Leistungen an
  - die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates errichteten ständigen diplomatischen Missionen, berufskonsularischen Vertretungen und zwischenstaatlichen Einrichtungen sowie deren Mitglieder, und
  - die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates stationierten Streitkräfte der Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, soweit sie nicht an die Streitkräfte dieses Mitgliedstaates ausgeführt werden, wenn diese Umsätze für den Gebrauch oder Verbrauch dieser Streitkräfte, ihres zivilen Begleitpersonals oder für die Versorgung ihrer Kasinos oder Kantinen bestimmt sind und wenn diese Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen.

Für die Steuerbefreiung sind die in dem anderen Mitgliedstaat geltenden Voraussetzungen maßgebend. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer dadurch nachgewiesen werden, daß ihm der Abnehmer eine von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates oder, wenn er hiezu ermächtigt ist, eine selbst ausgestellte Bescheinigung auf amtlichem Vordruck aushändigt. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer die übrigen Voraussetzungen nachzuweisen hat;

- d) - die Lieferung von Kraftfahrzeugen an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG für ihren amtlichen Gebrauch,
  - die Lieferung eines Kraftfahrzeuges innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 IStVG für ihren persönlichen Gebrauch,
  - die Vermietung von Grundstücken an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG für ihren amtlichen Gebrauch und
  - die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 IStVG, so weit sie ihrem persönlichen Gebrauch dienen.

§ 1 Abs. 3 IStVG (Grundsatz der Gleichbehandlung) ist sinngemäß anzuwenden.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer durch eine vom Bundesminister für auswärtige Angelegenheiten nach amtlichem Vordruck ausgestellte, ihm vom Abnehmer auszuhändigende Bescheinigung nachgewiesen werden. Der Bundesminister für Finanzen trifft im Einvernehmen mit dem Bundesminister für auswärtige Angelegenheiten durch Verordnung die nähere Regelung hinsichtlich der Bescheinigung.

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;

8. a) die Gewährung und die Vermittlung von Krediten sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber,
- b) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln. Das gilt nicht, wenn die Zahlungsmittel wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden,
- c) die Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen,
- d) die Umsätze von im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert,
- e) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr; das Inkasso von Handelspapieren,
- f) die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren,
- g) die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen,
- h) die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze,
- i) die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Investmentfondsgesetz, BGBl. Nr. 532/1993, und dem Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl. I Nr. 80/2003, und die Verwaltung von Beteiligungen im Rahmen des Kapitalfinanzierungsgeschäftes (§ 1 Abs. 1 Z 15 des Bankwesengesetzes, BGBl. Nr. 532/1993) durch Unternehmer, die eine Konzession für dieses Geschäft besitzen, sowie die Verwaltung von durch die anderen Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen;
- j) die Lieferung von Anlagegold, einschließlich Anlagegold in Form von Zertifikaten über sammel- oder einzelverwahrtes Gold und über Goldkonten gehandeltes Gold, durch die ein Eigentumsrecht an Anlagegold oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf Anlagegold begründet wird, sowie die Optionsgeschäfte mit Anlagegold und die Vermittlung der Lieferung von Anlagegold.

Anlagegold im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

- aa) Gold in Barren- oder Plättchenform mit einem von den Goldmärkten akzeptierten Gewicht und einem Feingehalt von mindestens 995 Tausendstel, unabhängig davon, ob es durch Wertpapiere verbrieft ist oder nicht;
- bb) Goldmünzen,
  - die einen Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel aufweisen,
  - die nach dem Jahr 1800 geprägt wurden,
  - die in ihrem Ursprungsland gesetzliches Zahlungsmittel sind oder waren und
  - die üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Goldgehaltes um nicht mehr als 80% übersteigt.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung ein Verzeichnis jener Münzen aufstellen, die diese Kriterien jedenfalls erfüllen. Die in dem Verzeichnis angeführten Münzen gelten als Münzen, die während des gesamten Zeitraumes, für den das Verzeichnis gilt, die genannten Kriterien erfüllen;

k) (Anm.: aufgehoben durch BGBI. I Nr. 106/1999)

- 9. a) die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987;
- b) die Vergütungen jeder Art einschließlich der Reisekostenersätze, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion gewährt werden;
- c) die Umsätze aus Versicherungsverhältnissen und aus Pensionskassengeschäften im Sinne des Pensionskassengesetzes, soweit für diese Umsätze ein Versicherungsentgelt im Sinne des § 3 des Versicherungssteuergesetzes 1953 gezahlt wird oder das Deckungserfordernis gemäß § 48 des Pensionskassengesetzes oder vergleichbare Deckungsbeträge überwiesen werden, sowie die Leistungen, die darin bestehen, daß anderen Personen Versicherungsschutz verschafft wird, weiters die Umsätze aus dem Mitarbeitervorsorgekassengeschäft im Sinne des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes - BMVG, BGBI. I Nr. 100/2002;
- d)
  - aa) die Umsätze, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 des Gebührengesetzes 1957 fallen,
  - bb) die vom Konzessionär (§ 14 des Glücksspielgesetzes, BGBI. Nr. 620/1989) auf Grund der vom Bundesminister für Finanzen bewilligten Spielbedingungen für die Mitwirkung im Rahmen der Ausspielungen gemäß den §§ 6 bis 13 des Glücksspielgesetzes gewährten Vergütungen sowie die vom Konzessionär geleisteten Vergütungen an die Österreichische Postsparkasse für die Mitwirkung an der Abwicklung dieser Ausspielungen,
  - cc) die Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Glücksspielgesetzes und
  - dd) die mit dem Betrieb von Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 Glücksspielgesetz erteilt wurde, unmittelbar verbundenen Umsätze, ausgenommen Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten;

10. a) die Umsätze der Blinden, wenn sie nicht mehr als drei sehende Arbeitnehmer beschäftigen und die Voraussetzungen der Steuerfreiheit durch eine Bescheinigung über den Erhalt der Blindenbeihilfe oder durch eine Bestätigung der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde oder durch den Rentenbescheid oder eine Bestätigung des zuständigen Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen nachweisen. Nicht als Arbeitnehmer gelten der Ehegatte, der eingetragene Partner, die minderjährigen Abkömmlinge, die Eltern des Blinden und die Lehrlinge. Die Steuerfreiheit gilt nicht für die Umsätze von Gegenständen, die einer Verbrauchsteuer unterliegen, wenn der Blinde Schuldner der Verbrauchsteuer ist;
- b) die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Österreichischen Post Aktiengesellschaft;
- c) Lieferungen, Umbauten, Instandsetzung, Wartung, Vercharterung und Vermietung von Luftfahrzeugen, einschließlich der darin eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb, die durch staatliche Einrichtungen verwendet werden;
11. a) die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, daß eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird;
- b) die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a;
12. die Umsätze aus den von öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder Volksbildungvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher oder unterrichtender oder belehrender Art, wenn die Einnahmen vorwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden;
13. die Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter;
14. die Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist; 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;
15. die Umsätze der Pflege- und Tagesmütter oder Pflegeeltern, die regelmäßig mit der Betreuung, Erziehung, Beherbergung und Verköstigung von Pflegekindern verbunden sind, sowie die Umsätze, soweit sie in der Betreuung, Beherbergung und Verköstigung von pflegebedürftigen Personen, die im Rahmen der Sozialhilfe bei Pflegefamilien untergebracht sind, bestehen;
16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf

Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;

17. die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht, und die nicht für Wohnzwecke verwendet werden;

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;

19. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBI. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 460/1992; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern;

20. die sonstigen Leistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker. Das gilt nicht für die Lieferungen von Zahnersatz, bei denen sich der Ort der Lieferung gemäß Art. 3 Abs. 3 aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates nach Österreich verlagert, wenn für die an den Unternehmer erbrachten Leistungen im anderen Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist.

21. die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch;

22. die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hiefür besonders eingerichtet sind;

23. die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen und diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden;
24. folgende Umsätze des Bundes, der Länder und Gemeinden:
- a) die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbunden sind,
  - b) die Musik- und Gesangsaufführungen, insbesondere durch Orchester, Musikensembles und Chöre,
  - c) die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder eines zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind;
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;
26. die Lieferungen von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Z 7 bis 25 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat;
27. die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden;
28. die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Das gilt auch für sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.
- Die Auflistung enthält die in Rede stehenden Leistungen nicht, eine Steuerbefreiung wurde somit nicht normiert.

Die Bf. äußert die Ansicht, das Umsatzsteuergesetz kenne zahlreiche Befreiungen, wie etwa die Befreiung der Entschädigung für Aufsichtsräte oder die zur Sachwalterschaft Parallelen aufweisenden Bestimmungen der Z 18 und 19 des § 6 UStG 1994, und argumentiert anschließend, der Gesetzgeber habe aus sozialpolitischen Gründen für die Gesellschaft unbedingt notwendige Leistungen aus der Umsatzsteuerpflicht herausgenommen, weshalb es sich bei der Nichtregelung der Sachwalterentschädigung offensichtlich um eine Gesetzeslücke handle.

Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden, bildet der äußerste Wortsinn doch die Interpretationsgrenze für das dem Legalitätsprinzip verpflichtete Bundesfinanzgericht.

Bemerkt sei, dass Ruppe/Achatz, aaO, § 6 Tz 252, betreffend die (von der Bf. ins Treffen geführte) Befreiungsbestimmung für Aufsichtsräte eine sehr kritische Meinung vertritt: Die Befreiung diente ursprünglich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Bezüge durch Aufsichtsratsabgabe einerseits, USt andererseits. Seit der Aufhebung der Aufsichtsratsabgabe durch VfGH ... ist dieses – schon bisher fragwürdige – Motiv weggefallen.

Dass die Sachwalterleistungen, wie die Bf. ohne darzulegen behauptet, Parallelen zu den Leistungen des Gesundheitsbereiches aufweisen, liegt nicht auf der Hand.

Im Zusammenhang mit der nach dem Konzept der österreichischen Bundesverfassung allein dem Verfassungsgerichtshof zukommenden Kompetenz zur Normenkontrolle ist angesichts einer seitens der Bf. vorgebrachten Gleichheitswidrigkeit bei der Sachwalterentlohnung aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass der gegenständliche Fall auf Grund klarer, eindeutiger gesetzlicher Regelungen zu entscheiden war, an deren Verfassungsmäßigkeit das erkennende Gericht keine Bedenken hegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Diese Voraussetzungen liegen, wie oben bereits ausgeführt wurde, nicht vor.

Wien, am 28. Jänner 2016