



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Anschrift, vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4400 Steyr, Stelzhammerstraße 1a, vom 21. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch HR Dr. Reiter, vom 20. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 und vom 11. September 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie über die Berufung vom 14. Jänner 2010 gegen die Bescheide vom 16. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 und vom 23. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob Subventionen, die der Berufungswerber (in der Folge: Bw) in den gegenständlichen Jahren von öffentlichen Stellen (KöR1 und KöR2) im Zusammenhang mit der Durchführung von jährlichen Sportveranstaltungen (Turniere) erhielt, der Umsatzsteuer unterliegen oder nicht.

Von den Parteien wurde anlässlich eines beim UFS durchgeführten Erörterungstermins außer Streit gestellt, dass die erfolgten Zahlungen mangels einer konkreten Gegenleistung des Bw

an die Subventionsgeber (weitaus überwiegend das KöR1 ) kein direktes Leistungsentgelt darstellen. Nach Ansicht der Amtspartei liege aber bei den im folgenden angeführten und zwischen den Parteien nach eingehender Erörterung unstrittigen Netto-Beträgen (jeweils in €) ein steuerbares Entgelt von dritter Seite vor.

2004: 22.083,33

2005: 18.883,33

2006: 22.083,34

2007: 19.166,67

2008: 16.666,67

Die Nichtbesteuerung der genannten Zahlungen wurde zunächst anlässlich einer Betriebsprüfung festgestellt und in den Folgejahren war die Besteuerung der Zahlungen vom Finanzamt wahrgenommen worden. Dem Steuerakt ist zu entnehmen, dass sowohl der Betriebsprüfer als auch der Fachbereich des zuständigen Finanzamtes von Beginn an vom Vorliegen eines Entgeltes von dritter Seite für Leistungen des Bw an die Spieler bzw. die Zuschauer ausgingen, da der Bw seine Leistungen (an Spieler, Zuschauer) gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt erbringe und die bezahlten Zuschüsse den entstehenden Abgang decken würden. Aufgrund des somit gegebenen unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der Leistung des Bw und den erfolgten Subventionierungen liege ein mit dem Normalsteuersatz zu versteuerndes Entgelt vor.

Den teilweise im Arbeitsbogen der BP aufliegenden und teilweise vom UFS angeforderten Förderungsunterlagen sowie den Auskünften des Bw anlässlich des Erörterungstermines ist dazu folgendes zu entnehmen:

Der Bw hätte 1999 mit den Veranstaltungen begonnen und aus diesem Anlass sei bei den Subventionsgebern eine Präsentation der Veranstaltung erfolgt. Aufgrund der Zufriedenheit mit der Durchführung des Events sei dann in den Folgejahren tatsächlich nur aufgrund der äußerst kurz gehaltenen Förderansuchen und ohne Auflagen die Subventionierung erfolgt. Ohne die Subventionierung wäre nach Auskunft des Bw das Turnier dennoch veranstaltet worden, allerdings wahrscheinlich in einem kleineren Rahmen. Den Zuschussgebern seien keine Leistungen (wie zB Werbung) erbracht worden. Der Bw vertrat weiters die Ansicht, dass die Subventionsgeber wohl ein Interesse an einem sportlichen Image hätten und insbesondere die Bevölkerung zu sportlichen Aktivitäten animieren wollten. Er selbst habe die Turniere veranstaltet, um damit Geld zu verdienen, die Sportart bekannter zu machen und

insbesondere Jugendliche für diesen Sport zu begeistern. Eintritt sei keiner verlangt worden. Die Haupteinnahmen würden von verschiedenen Sponsoren stammen.

Den jährlichen Subventionsansuchen lagen neben den Hinweisen auf die zu erwartenden Gesamtkosten jeweils auch so genannte Förderungserklärungen bei, in denen formular- und eher phrasenmäßig das Förderansuchen zu begründen war. Darin wurde etwa nur angeführt, dass man die Sportart familiennahe und jugendfreundlich darstellen wolle, durch die Durchführung eines Frauenbewerbes werde zudem die Chancengleichheit von Frauen und Männern unterstützt und, dass die Förderungsrichtlinien des Landes Land anerkannt werden.

Diesen Richtlinien ist für die Beurteilung der hier zu entscheidenden Fragen nichts zu entnehmen, da diese Richtlinien im wesentlichen Vorgaben für die Subventionsgeber enthalten und keinerlei Auskunft über das konkrete Verhältnis zwischen Subventionsgeber und dem Bw geben.

Der Bw brachte gegen die Besteuerung der Zuschüsse vor, dass diese nicht für eine bestimmte Leistung sondern zur allgemeinen Sportförderung bezahlt worden seien und somit gar kein Leistungsaustausch vorliege (Verweis auf VwGH vom 24.11.2003, [2001/15/0103](#)).

Beim Erörterungstermin am 22. Dezember 2010 wurde zunächst neben der Abklärung der strittigen Beträge festgehalten, dass weder nach Ansicht der Parteien noch nach Ansicht des UFS ein direkter Leistungsaustausch zwischen den Subventionsgebern und dem Bw besteht. Den Subventionsgebern wurde keine verwertbare Leistung im Sinne der Übertragung eines verbrauchsfähigen Nutzens erbracht.

Weiters wurde der Amtsvertreter mit der Ansicht des Referenten, dass aufgrund des erörterten und außer Streit gestellten Sachverhaltes auch kein Entgelt von dritter Seite vorliege, konfrontiert. So würde der Anspruch auf die Subvention nicht erst mit der Erbringung bestimmter Leistungen an konkrete Leistungsempfänger sondern schon aufgrund der bloßen Organisation einer Veranstaltung entstehen. Selbst wenn kein einziger Besucher gekommen wäre, hätte der Bw die Subventionen erhalten. Die Abdeckung bloßer Kosten ohne Bezug zu einer konkreten Leistung sei aber nicht steuerbar. Ferner gäbe es keinerlei Hinweise auf eine Auswirkung der Subventionen auf die Eintrittspreise; es könne daher auch nicht erkannt werden, dass letztlich die Subvention im Interesse des Leistungsempfängers gewesen sei (Eintritt war ohnehin bereits null, bei Nichtsubventionierung wäre Eintritt auch null gewesen, allenfalls die Veranstaltung und/oder der Gewinn des Bw kleiner). Wenn die Subvention aber in erster Linie Kosten des Unternehmers abdecken soll, liege eine nicht steuerbare echte Subvention vor. Offensichtlich sei es im öffentlichen Interesse gewesen,

dass derartige Veranstaltungen stattfinden, weshalb die Subventionierung ohne konkreten erkennbaren Zusammenhang mit bestimmten Ausgangsleistungen erfolgt sei.

Der Amtsvertreter gab dazu unter Verweis auf UFS vom 11. Oktober 2005, RV/1191-L/02 an, dass die sportinteressierte Öffentlichkeit als Leistungsempfänger anzusehen sei und der kostenlose Eintritt nur aufgrund der Subventionen möglich gewesen sei. Der Zuschussgeber hätte den Zuschuss nicht als allgemeine Sportförderung sondern für die konkrete Veranstaltung gegeben, für die die Zuseher keinen Eintritt hätten zahlen müssen, sodass Entgelt von dritter Seite vorliege.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Entscheidung liegt folgender –zwischen den Parteien weitgehend unstrittiger- Sachverhalt zugrunde. Der Bw erhielt von zwei Gebietskörperschaften jährlich Zuschüsse, um eine große Sportveranstaltung zu organisieren. Aus den Förder-Unterlagen sind keine Auflagen oder nähere Bedingungen (etwa betreffend Dauer der Veranstaltung, Besucherzahlen, Eintrittspreise, ....) zu entnehmen. Offensichtlich erfolgte die Förderung tatsächlich, weil die Zuschussgeber mit der Durchführung in den jeweiligen Vorjahren zufrieden waren und die Veranstaltungen mit internationaler Beteiligung und relativ großem Medienecho ihren Intentionen entsprachen. Aus den Förderansuchen ergibt sich hinsichtlich der Höhe der beantragten Förderung lediglich ein Hinweis auf die zu erwartenden Gesamtkosten der Veranstaltung. Auch den Förderzusagen ist nicht zu entnehmen, wie sich die Höhe des Zuschusses ergibt. Aus den gesamten Unterlagen ergibt sich kein Hinweis, dass letztlich die Besucher die Begünstigten der Zuschüsse sein sollen. Genau genommen ist nicht einmal erkennbar, wem der Bw anlässlich der streitgegenständlichen Veranstaltungen überhaupt eine steuerbare Leistung erbracht haben soll. Fest steht in diesem Zusammenhang nur, dass der Bw seinen Sponsoren entsprechende Werbeleistungen gegen Entgelt erbracht hat. Unstrittig ist auch, dass den Zuschussgebern keine Leistungen erbracht wurden. Für die Sportler wurden Wettkämpfe organisiert, wofür von diesen aber nichts bezahlt wurde, weshalb auch hier kein Leistungsaustausch vorliegt. Dass die Zuschüsse Entgelt für die Leistung an diese Sportler seien, wurde nicht einmal von der Amtspartei behauptet.

Auch aus der ursprünglichen Argumentation des Finanzamtes („ es liegt Entgelt von dritter Seite für Leistungen des Bw an die Spieler bzw. die Zuschauer vor“) ist erkennbar, dass sich auch dieses nicht sicher war, für welche Leistung die Subvention eigentlich das Entgelt darstellen sollte. Überhaupt scheint auch der Amtspartei nicht klar zu sein, wer eigentlich der durch die Subvention begünstigte Leistungsempfänger sein soll, wenn ausgeführt wird, dass die sportinteressierte Öffentlichkeit als Leistungsempfänger anzusehen sei. .

Letztlich wären dann aber nach Ansicht der Amtspartei doch die Besucher der Veranstaltungen die Leistungsempfänger gewesen und deren kostenlose Teilnahme wäre nur aufgrund der erfolgten Subventionierung möglich gewesen. Dagegen hat der Bw glaubhaft vorgebracht, dass die von ihm vermarktete Sportart erst im Aufbau begriffen sei und man Besucher jedenfalls nur mit kostenlosem Eintritt zum Besuch derartiger Veranstaltungen animieren könne. Zudem gibt es keinerlei Hinweis darauf, dass ermittelt worden wäre, welcher Preis für eine kostendeckende Veranstaltung verlangt werden hätte müssen und wie sich dieser durch die Subventionierung verringern müsste. Aus allen Unterlagen ergibt sich vielmehr, dass der Bw die Subventionierung jedenfalls für die Durchführung der Veranstaltung und unabhängig von der Besucherzahl zu bekommen hat. Die einzige Größe, auf die in den Förderunterlagen Bezug genommen wird, sind die zu erwartenden Kosten.

Sachverhaltsmäßig ist daher davon auszugehen, dass die Subventionen zur Abdeckung allgemeiner Kosten der Veranstaltung und nicht als Entgelt für eine konkrete Leistung an feststellbare Leistungsempfänger bezahlt wurden.

In rechtlicher Hinsicht stimmt der UFS zunächst den Parteien zu, dass den Zuschussgebern durch die bloße Durchführung der Sportveranstaltung (eine Bewerbung oder ähnliche Leistungen erfolgte nicht) kein verbrauchsfähiger Vorteil eingeräumt wurde und somit kein direkter Leistungsaustausch vorliegt. Werden Zahlungen getätigt, die den Zahlungsempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln motivieren soll, die aber keinen Gegenwert für eine Leistung des Geldempfängers an den Geldgeber darstellen, fehlt es an einem steuerbaren Leistungsaustausch.

Hinsichtlich des hier strittigen Vorliegens eines Entgeltes von dritter Seite normiert der im Streitzeitraum anzuwendende Art 11 Abs. 1 lit. a 6. MwSt-RI, dass als Besteuerungsgrundlage im Regelfall der Wert der Gegenleistung, die der Leistende vom Leistungsempfänger oder von einem Dritten erhält, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, heran zu ziehen ist. Nach § 4 UStG 1994 gehört zur Bemessungsgrundlage neben dem Entgelt auch, was ein Dritter dem Leistenden für die Leistung gewährt.

Durch beide Bestimmungen wird somit verlangt, dass es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und der Subvention (=Zahlung des Dritten) gibt. Dazu führte der EuGH in seiner Entscheidung vom 22. November 2001 in der Rs. C-184/00 „Office des produits wallons“ ( EuGH 22.11.2001, Rs [184/00](#) ) aus, dass es unerheblich sei, dass ein Zuschuss die Kosten der Leistung verringere (diese sei immer der Fall). Für die Steuerbarkeit sei entscheidend, dass die Subvention gerade für eine konkrete Leistung gezahlt wird. Für das Vorliegen dieses Umstandes müsse gefordert werden, dass

im Zeitpunkt der Subventionszahlung der Preis der erbrachten Leistung in seinen Grundzügen feststehen muss;

der Begünstigte aufgrund der Vereinbarung mit der Bewirkung des Umsatzes ein Recht auf Auszahlung des Zuschusses erwerben muss;

dem Leistungsempfänger die Subvention insofern zugute kommen muss, als diese in die Kalkulation des Preises der Leistung einfließt und diesen ermäßigt. Es muss durch die Subvention ein niedriger Preis ermöglicht werden;

dabei genügt ein erkennbarer Zusammenhang zwischen der Ermäßigung und der Subvention, die auch pauschal festgelegt sein kann. Die Subvention muss nicht betraglich exakt der Ermäßigung entsprechen. Die von der Subvention verkörperte Gegenleistung muss zumindest bestimmbar sein und

die Subvention muss vollständig oder teilweise die Gegenleistung für die Leistung sein und dem Leistungserbringer von einem Dritten bezahlt werden. Die Abdeckung allgemeiner Kosten ohne Bezug zu einer Ausgangsleistung ist nicht steuerbar.

Diese Umstände müssten sich aus den Förderunterlagen ergeben. Starkes Indiz für das Vorliegen eines steuerbaren Entgeltes dritter Seite wäre somit, wenn sich die Höhe des Zuschusses nach dem Umfang der erbrachten Leistung ergibt.

Nach Ansicht des UFS ist es überhaupt höchst zweifelhaft, dass eine steuerbare Leistung des Bw an die Besucher vorliegt, da es keinerlei Hinweise gibt, dass der Bw die Veranstaltung organisierte, damit er den Besuchern eine Unterhaltungsleistung erbringen kann und dafür von den Zuschussgebern ein unmittelbar mit den Unterhaltungsleistungen in Zusammenhang stehendes Entgelt erhält. Vielmehr hat der Bw die Veranstaltung durchgeführt, um damit im Zusammenhang den Sponsoren Werbeleistungen gegen Entgelt erbringen zu können, seinen zu vermarktenden Sport (und sich selbst) bekannter zu machen und den Sportlern eine Bühne zum sportlichen Wettkampf zu bieten. Die Leistungen des Bw wurden nicht erbracht, damit er seitens der Zuschauer Einnahmen lukriert, mögen die auch von Dritten bezahlt werden. Die Höhe der Subventionen hing demgemäß auch nicht mit der Anzahl der Besucher oder sonst mit einer Leistung des Bw an diese zusammen.

Aber selbst wenn ein Leistungsaustausch zwischen dem Bw und den Besuchern unterstellt wird, stünden die Zahlungen der Subventionsgeber nicht in dem geforderten unmittelbaren Zusammenhang mit den Preisen der Leistung an die Besucher. Diese Zahlungen sollten lediglich einen Teil der Kosten der Veranstaltung abdecken und nicht einen von vornherein geplanten kostenlosen Eintrittspreis verringern. Die Abdeckung allgemeiner Kosten ohne

Bezug zu einer Ausgangsleistung ist aber nicht steuerbar. Es gibt auch keinerlei Hinweise, dass bzw. in wie weit sich die Subventionen auf die Eintrittspreise ausgewirkt hätten. Das Förderungsziel ist nach den getroffenen Feststellungen, dass die Veranstaltung im öffentlichen Interesse der Förderung des Sports überhaupt durchgeführt wird. Dafür sollte gegenüber dem Veranstalter ein Teil seiner Kosten übernommen werden. Es gibt keinerlei Hinweise darauf, dass durch die Subventionen die Eintrittspreise subventioniert werden sollten.

Zuschüsse, deren Höhe sich nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richten, die nicht mit einem bestimmten Umsatz in unmittelbarem Zusammenhang stehen, durch die der Zuschussempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln angeregt werden soll und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt, sind nicht steuerbar.

Hinsichtlich der von der Amtspartei eingewendeten Entscheidung des UFS vom 11. Oktober 2005, RV/1191-L/02 ist festzuhalten, dass es dort um Zuschüsse von Interessensverbänden an einen Verlag im Zusammenhang mit der Herausgabe einer den Interessen des Zuschussgebers nahe stehenden Zeitschrift ging. Nach den Feststellungen des UFS ging dieser davon aus, dass der Zuschussgeber aufgrund der eindeutigen Blattlinie der Zeitschrift ein Interesse am Zustandekommen eines Leistungsaustausches zwischen dem Verlag und den Käufern der Zeitschrift hatte und den Zuschüssen insoweit eine preisauffüllende Funktion zukam, als die Zeitschrift dadurch zu einem niedrigeren Preis verkauft werden konnte. So konnte anhand konkreter Zahlen auch nachgewiesen werden, dass trotz gestiegener Kosten (um 10%) aufgrund der Subventionierung der Jahres-Abopreis gleich geblieben ist. Eine Erhöhung des Preises der Zeitschrift wäre aufgrund der Marktlage nicht möglich gewesen. Nach Ansicht des UFS erhielt in diesem Fall der Zuschussempfänger die Subvention nicht zu einem allgemeinen Zweck sondern bezogen auf bestimmte konkrete Zeitschriften-Lieferungen. Im Gegensatz zum gegenständlichen Sachverhalt ging der UFS in dem geschilderten Fall davon aus, dass zwischen der Subvention und der Leistung des Subventionsempfänger ein ausreichende Zusammenhang besteht.

Da dieser Zusammenhang beim hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht besteht und die Subventionen zur Abdeckung allgemeiner Kosten gewährt wurden, waren die Subventionen in den einzelnen Jahren in der außer Streit gestellten Höhe aus der Bemessungsgrundlage der 20%igen Umsätze auszuscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Linz, am 15. Februar 2011