

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Josef Weller, Mariahilfer Straße 140, 1150 Wien, über die Beschwerde vom 13.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 9.6.2016 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11.7.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist Rechtsanwältin und erzielt als solche auch 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. Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass die Gerichte hinsichtlich der Sachwalterschaftsentlohnung seit Jahren keine Umsatzsteuer mehr zusprechen würden. In einer höchstgerichtlichen Entscheidung des BFH vom 25.4.2013 werde die Umsatzsteuerpflicht der gerichtlich bestellten Sachwalter aus europarechtlichen Gründen verneint. Da die Sachwaltertätigkeit in Deutschland und Österreich de facto ident sei, sei eine Umsatzsteuerpflicht auch in Österreich zweifelhaft.

Da diesbezügliche nationale Entscheidungen bisher fehlen, werde über die europarechtliche Konformität der Umsatzsteuerpflicht in Österreich zu entscheiden sein.

Im rechnerischen Antrag in Finanzonline seien nunmehr die Umsätze 2013 als umsatzsteuerfrei und die Vorsteuer nicht mehr als zahllastmindernd angesetzt worden.

Falls die Umsatzsteuerfreiheit der Sachwalterschaftsentlohnungen von den Höchstgerichten in Österreich bestätigt werde, müsse diese vorläufige Neuberechnung der Umsatzsteuer betragsmäßig noch adaptiert werden. In der Vergangenheit seien

sämtliche Umsätze der Bf ungeachtet einer allfälligen abweichenden Europarechtslage als umsatzsteuerpflichtig behandelt worden. Dies werde auch in Hinkunft so erfolgen, bis diese Rechtsfrage geklärt sein werde.

In der Beilage befinde sich eine ausführlichere rechtliche Begründung dieses Antrages sowie die erwähnte BFH Entscheidung vom 25.4.2013.

In der **Beilage** beruft sich der steuerliche Vertreter auf Art 132 Abs. 1 lit g der Mehrwertsteuer-Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006. Die Richtlinie sei weiter gefasst als dessen Umsetzung in § 6 Abs. 1 Z 7 UStG. Es widerspreche der 6. Richtlinie 77/388 EWG, Bedingungen für die Umsatzsteuerbefreiung zu setzen, wenn diese nicht geeignet seien, im Rahmen der für die Zwecke dieser Vorschrift erfolgenden Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechtes sind, diesen die Gleichbehandlung zu gewährleisten. Es sei Sache des innerstaatlichen Rechts, die Regeln aufzustellen, nach denen Einrichtungen die erforderliche Anerkennung gewährt werden könne. Die für die Anerkennung maßgeblichen Gesichtspunkte seien im Einklang mit dem Unionsrecht zu berücksichtigen (EuGH 15.11.2012, C-174/11).

Zu diesen gehören nach dem genannten EuGH Urteil das mit den Tätigkeiten des Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen und die Übernahme der Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit. Die nationalen Gerichte hätten jedenfalls zu prüfen, ob die Behörden die Grenzen des ihnen eingeräumten Ermessens insbesondere nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck komme, eingehalten haben.

Wenn Vereinen, die dieselbe Tätigkeit ausüben wie freiberufliche Sachwalter, eine Befreiung von der Umsatzsteuer eingeräumt werde, so habe dies iSd steuerlichen Neutralität auch freiberuflichen Sachwaltern gewährt zu werden.

Der EuGH habe bezüglich der Wendung „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der 6. Richtlinie ausgeführt, dass sie weit genug sei, um natürliche Personen und private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen. Im Sinne des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dürfe die nationale Regelung bei der Umsetzung dieser in der Richtlinie vorgesehenen Befreiung keine sachlich unterschiedlichen Bedingungen für Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht einerseits und die unter § 4 Nummer 18 UStG fallenden juristischen Personen ohne Gewinnerzielungsabsicht andererseits vorsehen.

Der BFH habe daher entschieden, dass es sich bei den von einem Personenbetreuer erbrachten Leistungen um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen handle. Es sei von einer Umsatzsteuerbefreiung

auszugehen, da das günstigere Unionsrecht anzuwenden sei. Der deutsche Gesetzgeber habe in der Folge die Umsätze der Betreuer iSd § 1896 BGB im dUStG umsatzsteuerfrei gestellt, sofern es sich nicht um Leistungen handle, die zum Gewerbe oder Beruf des Betreuers gehören.

Die Einrichtung der Sachwalterschaft in Österreich sei dem Institut des Betreuers in Deutschland gleichzuhalten. Es liege daher auch im österreichischen Recht eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung bzw eine Einrichtung mit sozialem Charakter aus folgenden Gründen vor:

- Gemäß § 268 ABGB sei für volljährige Personen, die an einer psychischen Krankheit leiden oder geistig behindert sind und alle oder einzelne Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst besorgen können, auf Antrag oder von Amts wegen ein Sachwalter zu bestellen, und zwar durch das Gericht.
- Gemäß § 273 ABGB habe das Gericht bei der Auswahl des Sachwalters auf die Art der Angelegenheiten, die zu besorgen sind, zu achten. Nicht eigenberechtigte Personen oder Personen, bei denen eine strafrechtliche Verurteilung vorliegt, oder von denen eine dem Wohl des Pflegebefohlenen förderliche Ausübung der Sachwalterschaft nicht zu erwarten ist, seien nicht zu bestellen.
- Gemäß § 275 Abs. 2 ABGB habe der Sachwalter in wichtigen, die Person des Betroffenen betreffenden Angelegenheiten die Genehmigung des Gerichtes einzuholen.
- Gemäß § 130 Außerstreitgesetz habe der Sachwalter in angemessenen Abständen, mindestens jedoch jährlich über seine Kontakte mit dem Betroffenen, dessen Lebensverhältnisse und dessen geistiges und körperliches Befinden zu berichten. Das Gericht könne dem Sachwalter auch einen Auftrag zu einem solchen Bericht erteilen.
- Gemäß § 276 Abs. 1 ABGB habe der Sachwalter unter Bedachtnahme auf Art und Umfang seiner Tätigkeit, insbesondere im Bereich der Personensorge und des gewöhnlich damit verbundenen Aufwandes an Zeit und Mühe einen Entschädigungsanspruch, der vom Gericht zu bestimmen sei. Dieser Entschädigungsanspruch umfasse nach der ständigen Rechtsprechung der Zivilgerichte keinen Anspruch auf Bezahlung einer Umsatzsteuer, da es sich nach Ansicht der Gerichte nicht um einen Honoraranspruch handle. Sachwalter, die zum Abführen von Umsatzsteuer verpflichtet seien, können diese bei Geltendmachung ihrer Entschädigung nicht auf den Betroffenen überwälzen (LG Salzburg 21 R 550/05m, LG ZRS Wien 48 R 331/07t u.a.).

Davon zu unterscheiden sei der Entgeltanspruch nach § 276 Abs. 2 ABGB, der die Angelegenheiten betreffe, deren Besorgung sonst einem Dritten entgeltlich übertragen werden müssten. Wenn diese aufgrund der besonderen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten durch den Sachwalter selbst übernommen werden, habe der Sachwalter einen Entgeltanspruch, der auch die Umsatzsteuer umfasse.

Die Tätigkeit des Sachwalters sei daher eine, die der sozialen Sicherheit diene, der Sachwalter werde vom Gericht ausgewählt und kontrolliert, das Entgelt werde vom

Gericht festgesetzt. Es handle sich daher beim gerichtlich bestellten Sachwalter um eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter.

Dazu komme, dass Sachwaltervereinen, die die idente Tätigkeit wie ein freiberuflich tätiger Sachwalter ausüben, Umsatzsteuerfreiheit zuerkannt worden sei und diese daher iSd steuerlichen Neutralität auch freiberuflich tätigen Sachwaltern gewährt werden müsse.

Das Finanzamt wies mit **Bescheid vom 9.6.2016** (zugestellt am 13.6.2016) den Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides ab. Das Finanzamt führte begründend aus, dass die Umsatzsteuerpflicht der österreichischen Rechtslage entspreche. Verwiesen wurde auf ein Erkenntnis des BFG 28.1.2016, RV/7101127/2012.

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 zitierte BFG-Erkenntnis beziehe sich lediglich auf die nationale Rechtslage, welche im Aufhebungsantrag nicht thematisiert worden sei. Der Antrag sei eu-rechtlich zu prüfen und dem Antrag sei stattzugeben.

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

In der gesonderten Begründung bekräftigte das Finanzamt die Meinung, dass eine Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides nicht vorliege. Die Bf führe ihre Leistungen als Sachwalterin im Rahmen ihres Unternehmens als (sonstige) Leistung iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG aus. In § 6 UStG sei eine Steuerbefreiung für die in Frage stehenden Leistungen nicht normiert.

Der EuGH bestätige in ständiger Judikatur, dass Steuerbefreiungen im Mehrwertsteuersystem eine Ausnahme darstellen und eng auszulegen seien. Bei der angesprochenen Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG werde den EU-Mitgliedstaaten bei der Umsetzung ins nationale Umsatzsteuerrecht ein Ermessensspielraum zugebilligt, der es ermöglicht gesetzlich festzulegen, wieweit eine Einrichtungen als solche mit sozialem Charakter anerkannt wird.

Die nationale Umsetzung der unionsrechtlichen Steuerbefreiung nach Art. 132 Absatz 1 Buchstabe g der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG sei in § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 erfolgt, wobei sowohl die Umsätze untereinander als auch gegenüber Versicherten, die mitversicherten Angehörigen, an die Versorgungsberechtigten oder Hilfeempfänger oder die zum Ersatz von Fürsorgekosten Verpflichteten erfasst sind. Die Träger der Sozialversicherung (Krankenversicherung, Unfallversicherung, Pensionsversicherung) ergeben sich aus den §§ 23 ff ASVG. Der Begriff sei in rechtlicher Betrachtungsweise zu interpretieren, umfasse daher beispielsweise nicht Wohlfahrtseinrichtungen der Kammern der freien Berufe (VwGH 7.12.1994, 93/13/0009, ÖStZB 1995, 569). Bei den Krankenfürsorgeeinrichtungen nach § 2 BKUVG handle es sich im Wesentlichen um kommunale Versicherungs- bzw. Fürsorgeanstalten. Die Träger der öffentlichen Fürsorge (heute als Träger der Sozialhilfe bezeichnet: §§ 323 ff ASVG) ergeben sich

aus den einschlägigen landesgesetzlichen Vorschriften. Es handle sich entweder um Gebietskörperschaften (Länder, Gemeinden) oder um eigene Sozialhilfeverbände. Letztere besitzen Unternehmereigenschaft nur in dem durch § 2 Abs. 4 UStG 1994 gesteckten Rahmen (Mutterschutz, Säuglings- und Jugendfürsorge, allgemeine Fürsorge, Kriegsoferversorgung, Behinderten- und Blindenhilfe).

Klargestellt werde, dass in der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG keine eigenständige Steuerbefreiung für Dienstleistungen eines Sachwalters enthalten sei, die es ermögliche, national eine solche im UStG 1994 vorzusehen. Bei zu Sachwaltern bestellten Rechtsanwälten sei somit hinsichtlich der Dienstleistungserbringung im Rahmen der Sachwalterschaft zu prüfen, ob diese als Ausfluss der berufsbedingten, anwaltlichen Tätigkeit zu werten sei.

In diesem Zusammenhang sei § 279 Abs. 4 ABGB zu zitieren, wonach ein Rechtsanwalt vor allem dann zu bestellen ist, wenn die Besorgung der Angelegenheiten vorwiegend Rechtskenntnisse erfordere. Daraus sei ersichtlich, dass Rechtsanwälte als Sachwalter in jenen Fällen eingesetzt werden, in denen überwiegend rechtliche Angelegenheiten für die betreuten Personen zu regeln sind, bei denen diese Unterstützung benötigt wird. Die Anwaltsleistung, die auch eine vermögensverwaltenden Tätigkeit inkludiert, stehe bei dieser Bestellungsform der Sachwalterschaft eindeutig im Vordergrund und bilde als Leistungsschwerpunkt somit die Hauptleistung.

Gerade im Familienrecht, zu dem auch das Sachwalterwesen zu zählen sei, sei immer im Rahmen der anwaltlichen Tätigkeit eine gewisse Form der Personensorge für den Mandanten mitumfasst, so dass darin per se kein eigenständiger Leistungsinhalt erblickt werden könne. Da es sich daraus folgend in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht um keine Hauptleistung handeln könne, ergebe sich auch kein Anwendungsbereich für die bereits erwähnte unechte Steuerbefreiung für eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2013 sei somit rechtsrichtig und die Ablehnung des Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO sei zu Recht erfolgt.

Die Bf beantragte am **25.8.2016 die Vorlage der Beschwerde** an das Verwaltungsgericht. Zur Begründung der Beschwerdeentscheidung wurde entgegnet, dass die Bf überwiegend nicht wegen Vorliegen der Voraussetzungen des § 279 Abs. 4 ABGB zur Sachwalterin bestellt werde, sondern weil mangels Kapazitäten der Sachwalter-Vereine die Gerichte auf Rechtsanwälte zurückgreifen müssen. Diese würden dann völlig normale Sachwalterschaftsfälle übernehmen.

In mindestens 80% der Fälle stehe nicht die Anwaltsleistung, sondern die reine Sachwalterschaftsleistung für Personenobsorge im Vordergrund. Mindestens 80% der erklärten Umsätze seien reine Sachwalterschaftsumsätze, also Entschädigungen gemäß § 276 Abs. 1 ABGB für Personenobsorge, nur 20% betreffen anwaltliche Entgelte gemäß § 276 Abs. 2 ABGB. Letztere seien als Nebenleistung zu werten.

In einer **ergänzenden Stellungnahme vom 2.4.2019** führte der steuerliche Vertreter aus:

Eine Recherche des steuerlichen Vertreters habe ergeben, dass bisher in sämtlichen der (im Wesentlichen) gleichlautenden Verfahren das Bundesfinanzgericht abschlägig entschieden habe. Dies wurde stets mit dem (zentralen) Hinweis auf die EuGH Entscheidung 28.7.2016, Rs C-543/14, begründet.

In den meisten Fällen sei diese EuGH Entscheidung nicht weiter kommentiert worden, da diese offensichtlich als klar und eindeutig zutreffend angesehen worden sei. Lediglich in der Entscheidung BFG 17.10.2018, RV/5101412/2018, wurde bei identem Sachverhalt auf die EuGH Entscheidung näher eingegangen. In dieser Entscheidung werde hiezu ausgeführt:

*“Der EuGH hat sich in seinem „Urteil vom 28.7.2016, Rs C-543/14 mit der Frage, ob Rechtsanwälte, die als Sachwalter tätig werden, Einrichtungen mit sozialem Charakter darstellen, beschäftigt und kam dabei zu dem Ergebnis, dass Dienstleistungen, die von privaten Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden, nicht allein aufgrund der Beurteilung deren Dienstleistung als Dienstleistung mit sozialem Charakter der Steuerbefreiung unterliegen. Vielmehr müssen die Ziele, die diese Einheiten in ihrer Gesamtheit betrachtet verfolgen, ebenso berücksichtigt werden wie die Beständigkeit ihres sozialen Engagements. Die Berufsgruppe der Rechtsanwälte kann jedoch als solche im Hinblick auf ihr Gesamtziel und die fehlende Dauerhaftigkeit eines etwaigen sozialen Engagements nicht als gemeinnützig angesehen werden. Die Anwendbarkeit des Art 132 Abs 1 Buchst. G MwSt-RL ist idF nicht nur von der Voraussetzung eines sozialen Charakters der Dienstleistungen abhängig (da sie eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sein müssen), sondern ist die Anwendbarkeit überdies auf Dienstleistungen beschränkt, die durch Einrichtungen bewirkt werden, die als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt sind.“*

Das Bundesfinanzgericht komme daher zum Schluss:

*„Wie sich aus dem hier zu behandelnden beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ergibt, übt der Bf den Beruf eines Rechtsanwalts aus und ist dabei auch als bestellter Sachwalter tätig. Seine Berufstätigkeit ist somit weder vergleichbar mit der von einer Krankenschwester erbrachten Leistungen der ambulanten Pflege als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs 1 Buchst. G der sechsten Richtlinie (wie in EUGH 15.11.2012, C-174/11 behandelt), noch ergibt sich ein Hinweis, dass seine Tätigkeit als Rechtsanwalt anders definiert werden kann als die in EuGH 28.7.2016, Rs C-543/14 beschriebene: seine Tätigkeit macht im Hinblick auf ihr Gesamtziel und die fehlende Dauerhaftigkeit eines etwaigen sozialen Engagements sowie der beschränkten Anwendbarkeit des Art 132 Abs. 1 Buchst. g MwSt-RL auf Dienstleistungen, die durch Einrichtungen bewirkt werden, die als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt sind , eine Möglichkeit der Anwendbarkeit des Art 132 Abs. 1 Buchst. g MwSt-RL auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht möglich.“*

Gleichfalls verweise die ebenfalls abschlägige Entscheidung BFG 10.11.2017, RV/7103768/2017, auf die EuGH Entscheidung zu C 543/14 und habe an das

Bundesministerium für Finanzen mehrere Fragen gestellt. Das Bundesministerium für Finanzen habe daraufhin in seiner Stellungnahme u.a. ausgeführt:

*„ad BFG-Frage 5:*

*Was unterscheidet die deutsche Rechtsprechung (= Anerkennung der Steuerbefreiung) von der österreichischen Rechtsprechung (= keine Anerkennung der Steuerbefreiung für Rechtsanwälte als Sachwalter)?*

*Antwort:*

*Die vom Beschwerdeführer angeführte Rechtsprechung (vgl. BFH 25.4.2013, V R 7/11) erging vor der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH in der Rs C-543/14. Unionsrechtlich ist klar, dass Rechtsanwälte die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. G MwSt-RL in Fällen wie den hier vorliegenden, nicht in Anspruch nehmen können.“*

Das Bundesfinanzgericht komme dann zur Schlussfolgerung:

*„Das Bundesfinanzgericht erachtet es auch nicht für zweckmäßig im Rahmen eines (von der steuerlichen Vertretung angeregten) Vorabentscheidungsverfahrens vom Europäischen Gerichtshof (nochmals) klären zu lassen, ob Rechtsanwälte im Rahmen ihrer Tätigkeit als Sachwalter unter die Befreiungsbestimmung des Art. 132 Abs. 1 lit. g MwStSyst-RL fallen, wo doch dies bereits im EuGH -Urteil vom 28.7.2016, C-543/14, eindeutig und klar entschieden wurde.“*

Den angeführten Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts halte der steuerliche Vertreter entgegen:

Im erwähnten EuGH-Urteil sei zusammenfassend ausgeführt:

*„Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass Dienstleistungen, die Rechtsanwälte zugunsten von Rechtssuchenden erbringen, die Gerichtskosten im Rahmen eines nationalen Systems der Gerichtskostenhilfe wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen erhalten, nicht von der Mehrwertsteuer befreit sind.“*

Dieses Urteil beziehe sich auf Dienstleistungen an Personen, denen in Österreich Verfahrenshilfe zustehen und für die in weiterer Folge ein Rechtsanwalt als Verfahrenshelfer tätig werde. Diese Tätigkeit habe mit der Tätigkeit als gerichtlich bestellter Sachwalter und den daraus erzielten Umsätzen nicht das Geringste zu tun bzw. seien diese Tätigkeiten keinesfalls gleichzusetzen.

Das gegenständliche EuGH-Urteil beziehe sich auf einen vom gegenständlichen Fall im Wesentlichen abweichenden Sachverhalt und sei daher für die EU rechtliche Umsatzsteuerbeurteilung von Sachwalterschaftsentlohnungen, die von der Entlohnung als Rechtsanwalt völlig verschieden sei, nicht relevant.

Zwar seien in den Rz 62 und 63 des EuGH Urteils die Kriterien für die Umsatzsteuerfreistellung von Umsätzen aufgrund des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 angeführt, das Urteil beziehe sich jedoch letztendlich schlussfolgernd auf die Steuerfreiheit von Dienstleistungen für Rechtsanwälte als

„Verfahrenshilfeanwalt“ (siehe Rz 65: *„Daher sind Dienstleitungen, die Rechtsanwälte im Rahmen des im Ausgangsverfahrens in Rede stehenden Systems der Gerichtskostenhilfe erbringen, nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 von der Mehrwertsteuer befreit.“*)

Die Aussagen der Rz 62 und 63 seien somit im Zusammenhalt mit der vorliegenden Ausgangslage zu beurteilen und können nicht beliebig auch auf andere Umsätze aus anderen Tätigkeiten eines Rechtsanwaltes – auf die völlig verschiedene Tätigkeit eines Rechtsanwaltes als Sachwalter, welche vom Ausgangssachverhalt des Urteils gar nicht umfasst sei, bezogen werden.

Überdies gebe es in Österreich Rechtsanwälte (und auch andere Personen), die weit überwiegend (wie im vorliegenden Fall) bzw ausschließlich Umsätze aus Sachwaltertätigkeit erbringen.

Da die Sachwaltertätigkeit und deren Entlohnung in Österreich von anderen Tätigkeiten der Sachwalter völlig getrennt geregelt sei, sei es unsachlich und nicht EU rechtskonform bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Sachwalterschaftsumsätze auf Umsätze bzw Ausübungskriterien aus anderen Tätigkeiten des Sachwalters abzustellen.

Die Auslegung höchstgerichtlicher Urteile sei nur auf gleiche bzw zumindest weitgehend in ihren wesentlichen Sachverhaltselementen vergleichbare Sachverhalte zulässig. Auch bei nur geringen Zweifeln von vorlageberechtigten Gerichten, ob eine nationale Norm EU rechtskonform ist, sei das EU rechtliche Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten. Werde die Vorlage unterlassen, verstoße das Gericht gegen das Recht auf den gesetzlichen Richter gemäß § 83 Abs. 2 B-VG (sowie uU auch gegen das Recht auf ein faires Verfahren nach Art 6 EMRK).

Es könne somit die in BFG RV/7103768/2017 und der zitierten Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen angesprochene Eindeutigkeit bzw Klarheit für die EU rechtliche Beurteilung des vorliegenden umsatzsteuerlichen Sachverhaltes nicht nachvollzogen werden.

Aus den selben Gründen werde bezweifelt, dass das EuGH-Urteil vom 28.7.2016, C-543/14, das BFH-Urteil vom 25.4.2013, V R 7/11, überhaupt tangiere bzw dieses damit unionsrechtlich de facto beseitigt worden sei. Auch das BFH-Urteil gehe von einem Ausgangssachverhalt aus, welcher gegenüber dem nachfolgenden EuGH-Urteil abweiche (Umsätze aus Leistungen als „Betreuer“, äquivalent dem österreichischen „Sachwalter“ und nicht auf Umsätze aus Leistungen eines Rechtsanwaltes zB als Verfahrenshelfer).

Art 13 (Steuerbefreiungen im Inland) Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG laute:

*Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten (1) unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden*



*Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:*

*g) "die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;*

*Nach (Kapitel 2, Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten) Artikel 132 Absatz 1 lit. g der MwSt-RL befreien die Mitgliedstaaten Umsätze von der Steuer, die 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.*

Da die Leistungen und somit die daraus resultierenden Umsätze des deutschen Betreuers als äquivalent zu jenen des österreichischen "Sachwalters" anzusehen seien, könne das genannte Urteil des Bundesfinanzhofes nach wie vor auch als gültige EU rechtliche Beurteilung für die Umsätze aus Leistungen des österreichischen Sachwalter herangezogen werden.

Die gerichtlich bestellte Sachwaltertätigkeit in Österreich diene unstrittig aufgrund der gesetzlichen Ausgestaltung dem Gemeinwohl und sei diese regelmäßig aufgrund der üblichen Bestellungsbeschlüsse auch auf Dauerhaftigkeit angelegt. Aufgrund der gesetzlichen Ausgestaltung sei stets ein erhebliches soziales Engagement des Sachwalters erforderlich.

Die Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 lit g der MwSt-RL 2006/112 seien im Wortlaut deutlich weiter gefasst als dessen Umsetzung in § 6 Abs. 1 Z 7 UStG. Werde demnach ein Sachwalter gerichtlich bestellt, handle er als anerkannte Einrichtung iSd Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. G der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. G MwStSystRL und könne sich für die Steuerfreiheit der Betreuungsleistungen auf das Unionsrecht berufen.

Das EuGH Urteil zu C 543/14 beziehe sich auf die Umsätze eines Rechtsanwalts und nicht auf jene eines Sachwalters, welche keine Rechtsanwaltsumsätze darstellen. Dieses Urteil sei daher für Fälle, in denen Rechtsanwälte als gerichtlich bestellte Sachwalter tätig werden, und für die Sachwalterschaftsentlohnung nicht relevant.

Könne sich das entscheidende Höchstgericht nicht der Rechtsmeinung der Bf anschließen, werde die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens angeregt.

In der von der Bf beantragten **mündlichen Verhandlung am 11.7.2019** erschien weder die Bf noch ihr steuerlicher Vertreter. Die Vertreterin des Finanzamtes verwies nochmals darauf, dass nach der innerstaatlichen Regelung keine Befreiung von der Umsatzsteuer vorgesehen sei. Auch das EuGH Urteil 28.7.2016, Rs C-543/14, sei eindeutig. Es gebe auch eine Broschüre des Justizministeriums, wonach ein Rechtsanwalt nicht

mehr als 25 Sachwalterschaften übernehmen solle. Die Bf habe offenbar mehr als 25 Sachwalterschaften übernommen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:**

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Die Bf, eine Rechtsanwältin, erzielte auch Entschädigungen als gerichtlich bestellte Sachwalterin. Im Umsatzsteuerbescheid 2013 wurden sämtliche Umsätze der Bf (1.075.497,57 Euro) der Umsatzsteuer unterzogen.

Die Bf beantragte die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO, da die Entschädigungen als Sachwalterin nach dem Unionsrecht umsatzsteuerfrei seien. Demgegenüber vertrat die Behörde die Auffassung, dass die unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 (basierend auf Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g der EU-Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG) im gegenständlichem Fall nicht zur Anwendung gelange.

### **Rechtslage:**

#### **1.1. Innerstaatliches Recht**

Die Bestimmung des § 299 Abs. 1 erster Satz BAO normiert, dass die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben kann, wenn sich der Spruch des Bescheides, als nicht richtig erweist.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die folgenden Umsätze der Umsatzsteuer:

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 normiert: Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 3a Abs. 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen jene, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (§ 4 Abs. 1 UStG 1994).

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 sind folgende Umsätze steuerfrei: die Umsätze 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.

§ 276 ABGB in der 2013 geltenden Fassung lautet:

*(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 hiervon 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 hierfür 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.*

...

## **1.2. Unionsrecht**

Art. 132 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie 2006/112/EG bestimmt in Absatz 1, dass die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer befreien:

...

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. ...

Die Richtlinie 2006/112/EG normiert inhaltlich nichts anderes als die entsprechenden oben angeführten innerstaatlichen Regelungen des UStG 1994.

So gilt gemäß Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als Dienstleistung gilt gemäß Art. 24 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist. Eine Dienstleistung kann unter anderem in der Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder

kraft Gesetzes bestehen (Art. 25 lit. c Richtlinie 2006/112/EG). Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll (Art. 73 Richtlinie 2006/112/EG).

## **2. Rechtliche Würdigung**

Wie „Dasjenige“ bezeichnet wird, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat bzw. der Leistende erhält, ist nicht maßgeblich. Demnach stellen auch Entschädigungen (sofern diese nicht als Schadenersatz zu beurteilen sind) und Kostenersatz (siehe *Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar, 4. Auflage, § 1 Tz 60) die Bemessungsgrundlage für einen steuerbaren Umsatz dar.

Zur Anwendbarkeit des Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie 2006/112/EG ist vorerst festzuhalten, dass dem Unionsrecht in Österreich grundsätzlich unmittelbare Wirkung zukommt ( VwGH 27.2.2019, Ro 2018/15/0022) .

Der steuerliche Vertreter hat auf die Entscheidung EuGH 15.11.2012, C-174/11, Bezug genommen. Diese Entscheidung betraf eine staatlich geprüfte Krankenschwester, die in Deutschland selbständig Patienten betreute. Aus diesem EuGH-Urteil geht u.a. hervor, dass bei Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, die Gleichbehandlung zu gewährleisten sei. Es dürfen keine sachlich unterschiedlichen Bedingungen für Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht einerseits und juristische Personen ohne Gewinnerzielungsabsicht andererseits vorgesehen sein. Die Leistungen der Krankenschwester wurden als steuerbefreit anerkannt. Anders als im vorliegenden Fall war im Fall der Krankenschwester allerdings unstrittig, dass die Leistungen als "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" anzusehen sind. Aus dem EuGH-Urteil 15.11.2012, C-174/11, ist daher - auch in Hinblick auf die später ergangene Entscheidung EuGH 28.7.2016, C-543/14 - für die Bf nichts zu gewinnen.

Der EuGH hat im Urteil vom 28.7.2016, C-543/14, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, Rand Nr. 63 zur Steuerbefreiung von Umsätzen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g Mehrwertsteuersystem-Richtlinie ausgesprochen, dass die Anwendung dieser Befreiungsbestimmung nicht nur davon abhängt, dass die Dienstleistungen sozialen Charakter haben, sondern überdies auf Dienstleistungen beschränkt ist, die durch Einrichtungen bewirkt werden, welche als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt sind. Damit nun die Befreiungsbestimmung nach Unionsrecht zur Anwendung gelangt, müssen demnach zwei Voraussetzungen vorliegen: Die Dienstleistungen müssen sozialen Charakter haben und durch anerkannte soziale Einrichtungen erbracht werden.

Der Meinung des steuerlichen Vertreters, dass diese Ausführungen des EuGH ausschließlich Leistungen eines Rechtsanwaltes als Verfahrenshelfer betreffen, kann sich der erkennende Senat nicht anschließen. Es handelt sich vielmehr um ganz allgemeine

Kriterien für die in Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie 2006/112/EG vorgesehene Befreiung.

In Rand Nr. 62 der genannten Entscheidung C-543/14 hat der EuGH darüber hinaus ausdrücklich festgehalten, dass die Berufsgruppe der Rechtsanwälte als solche im Hinblick auf ihr Gesamtziel und die fehlende Dauerhaftigkeit eines etwaigen sozialen Engagements nicht als gemeinnützig angesehen wird. Auch diese Feststellung bezieht sich nicht ausschließlich auf Verfahrenshilfsanwälte, sondern auf Rechtsanwälte im allgemeinen.

Da bei der Beurteilung des sozialen Charakters abstrakt auf die Berufsgruppe abzustellen ist, ist nicht ausschlaggebend, ob im konkreten Fall die Bf schon seit mehreren Jahren wiederholt mit Sachwalterschaften beauftragt wurde.

In Anlehnung an diese Rechtsprechung des EuGH gelangt das Gericht zur Ansicht, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. g Mehrwertsteuersystem-Richtlinie auf die Umsätze der Bf. aus ihrer Tätigkeit als Sachwalterin nicht anwendbar ist und ihre Umsätze somit nicht steuerbefreit sind.

Zu verweisen ist darüber hinaus auf die Rechtsprechung des BFG, in welcher einhellig ebenfalls diese Rechtsmeinung vertreten wurde (siehe zB BFG 30.12.2016, RV/5100604/2012, BFG 17.10.2018, RV/5101412/2018, BFG 10.11.2017, RV/7103768/2017).

Da die Aussagen des EuGH in der Entscheidung C-543/14 zweifellos auch auf den vorliegenden Fall bezogen werden können, wird der Anregung der Bf auf Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens nicht gefolgt.

Der steuerliche Vertreter stützte sich weiters auf das Urteil des Bundesfinanzhofes (BFH 25.4.2013, V R 7/11), wonach es sich bei den von einem Personenbetreuer - der dem (vormaligen) österreichischen "Sachwalter" entspreche - erbrachten Leistungen um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen handle, welche nach Unionsrecht von der Umsatzsteuer befreit seien.

Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass dieses Urteil vor der Entscheidung des EuGH vom 28.7.2016, C-543/14, ergangen ist. Aus diesem Grund ist der im genannten BFH-Urteil vom 25.4.2013 vertretene Sichtweise nicht zu folgen. Die Argumentation des BFH stützt sich u.a. auf das "Gemeinwohlinteresse" an den Betreuungsleistungen (Rz 27). Die Gemeinnützigkeit wird aber Rechtsanwälten vom EuGH in der Entscheidung C-543/14 abgesprochen. Anzumerken ist darüber hinaus, dass der BFH eine Vergütung für Leistungen, die ein als Betreuer tätiger Rechtsanwalt für eine anwaltliche Tätigkeit im Rahmen der Betreuung erhält, unionsrechtlich nicht für steuerfrei erachtet (Rz 38).

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass Sachwaltervereinen die Umsatzsteuerfreiheit zuerkannt wurde, welche im Sinne der steuerlichen Neutralität auch freiberuflich tätigen Sachwaltern, die dieselbe Tätigkeit ausüben, zu gewähren sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Aufgaben dieser Vereine - die seit 1.7.2018 als Erwachsenenschutzvereine bezeichnet werden und erweiterte Aufgaben haben - nicht nur in der Übernahme von (Verfahrens)-Sachwalterschaften bestanden, sondern konnten Sachwaltervereinen auch Clearingaufgaben übertragen werden. Diese bestanden etwa darin, dass Informationen über das Wesen der Sachwalterschaft gegeben werden, dass im Auftrag des Gerichts vor der Bestellung eines Sachwalters diverse Alternativen abgeklärt werden, etwa welche Angelegenheiten zu besorgen sind, ob nahe stehende Personen als Sachwalter in Frage kommen oder die Beratung solcher als Sachwalter bestellten nahestehenden Personen ( § 4 VSPBG, Vereinssachwalter-, Patientenanwalts- und Bewohnervertretergesetz) . In Österreich gibt es vier anerkannte Sachwaltervereine, die anders als Rechtsanwälte gemeinnützig tätig werden.

Eine Übereinstimmung der Tätigkeiten eines Rechtsanwaltes, der als Sachwalter bestellt wurde, und der eines Sachwaltervereines ist nach Ansicht des Gerichtes jedenfalls nicht gegeben. Insofern ist auch das zitierte EuGH-Urteil vom 15.11.2012, C-174/11, für den vorliegenden Beschwerdefall nicht maßgebend. Es liegen keine vergleichbaren Dienstleistungen vor, die im Lichte des Neutralitätsgrundsatzes gleich behandelt werden müssten.

Festzuhalten ist schließlich, dass der Pflicht, für Sachwalterleistungen Umsatzsteuer abzuführen, auf der anderen Seite das Recht auf Vorsteuerabzug gegenübersteht, was im Fall der Umsatzsteuerbefreiung nicht gegeben wäre.

Dem Beschwerdebegehren konnte nicht gefolgt werden, da sowohl die Leistungen der Bf als Rechtsanwältin als auch die Leistungen als gerichtlich bestellte Sachwalterin umsatzsteuerpflichtig sind und Art. 132 Abs. 1 Buchst. g Mehrwertsteuersystem-Richtlinie mangels einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht zur Anwendung gelangt. Die Abgabenbehörde hat daher den Antrag der Bf auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2013 zu Recht abgewiesen.

### **Zur Zulässigkeit einer Revision**

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Der Europäische Gerichtshof hat bereits klargestellt (EuGH 28.7.2016, Rs C-543/14), dass Rechtsanwälte keine Einrichtungen mit sozialem Charakter sind, und damit ist die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 lit g Mehrwertsteuersystem-Richtlinie nicht anwendbar.

Wien, am 15. Juli 2019

