



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 10. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 7. April 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist ein Österreichisches Institut.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung, deren Prüfungsgegenstand u. a. die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 beinhaltet hatte, stellte der Betriebsprüfer unter der Tz 16 des Prüfungsberichts vom 25. März 2004 (=PB) fest, dass vom BMWUa Zahlungen an den Verein (für die Durchführung des jährlich stattfindenden österreichischen Wettbewerbes) in Höhe von S 135.000 für das Jahr 2000, S 70.000 für das Jahr 2001 und € 10.174 für das Jahr 2002 geleistet worden seien, ohne im betrieblichen Bereich als Ertrag erfasst und der Umsatzsteuer unterzogen worden zu sein.

Gemäß Tz 17 PB würden die Zahlungen sich auf Ansuchen des Vereins um Gewährung von Förderungsmitteln gründen; die Ansuchen seien nach einem vom Ministerium vorformulierten Muster einzureichen. Einer der Punkte des Musters, zu dem Stellung zu nehmen sei, laute: *"Angaben darüber, warum das Vorhaben ohne Förderung aus Bundesmitteln nicht oder nicht im notwendigen Umfang durchgeführt werden kann"*; diesen Punkt habe der Verein damit beantwortet, dass der Verpackungswettbewerb eine Veranstaltung des BMWUa und er seit Beginn des Wettbewerbs mit Organisation und Durchführung betraut sei.

Gemäß Tz 18 PB habe sich das BMWuA nach Auskunft von Dr. M. bisher geweigert, die Zahlungen als Entgelte für die Erbringung einer Vereinsleistung an das B. - die Wettbewerbsdurchführung, die das B. ansonsten mit eigenen Mitteln vornehmen müsste - anzusehen. Seit 2001 gebe es allerdings eine Vereinbarung des Vereins auch mit dem BMLuFUW mit der Auswirkung, dass sich beide Ressorts zur Übernahme der Wettbewerbskosten von je 50 % verpflichten. Dabei habe das BMLuFUW im Gegensatz zum BMWuA einen Vertrag mit dem Verein abgeschlossen, in dem die Zahlung für die "Abwicklung des Österr. Verpackungswettbewerbs ... " zzgl. 20% USt erfolge. Das Werk umfasse vertragsgemäß die organisatorische Abwicklung und Durchführung des Staatspreises; inhaltlich bestünden dem Grunde nach für die Zahlungen beider Ministerien keine Unterschiede.

Laut Tz 19 PB würden sich die Zahlungen des BMWuA nach dem im Förderungsansuchen bezeichneten Zweck daher als steuerbares und steuerpflichtiges Entgelt für die vom Verein an das B. erbrachte Leistung darstellen, die in der Abwicklung des Wettbewerbs bestehe. Dass mit den Zahlungen auch eine Förderung der Verpackungswirtschaft verbunden sei, könne nicht bestritten werden; doch würden die Zahlungen damit noch nicht die Eigenschaft von echten und damit nicht steuerbaren Subventionen (Zuschüssen) erreichen. Nur wenn etwa mit den Zahlungen die Abdeckung von Gemeinkosten des Vereins ohne Bezug auf ein bestimmtes Vorhaben bezweckt würde, könnte von echten Subventionen (Zuschüssen) gesprochen werden.

Laut Tz 20 würden die vom Verein benannten "Allgemeinen Rahmenrichtlinien für die Gewährung von Förderungen aus Bundesmitteln", ein Erlass des BMF vom 5. Mai 1997, für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des gegenständlichen Sachverhalts keine Anhaltspunkte geben. Die Verordnung des BMF vom 26. Jänner 2004, BGBI. II, 51/2004 ("ARR") sei für Sachverhalte ab dem 1. Jänner 2004 an die Stelle des Erlasses getreten. § 31 dieser VO gehe im übrigen für Förderungssachverhalte davon aus, dass auch eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung im Sinne des UStG durch den Förderungsnehmer gegeben sein könne.

Laut Tz 21 PB seien die Zuschussbeträge -S 135.000 im Jahr 2000, S 70.000 im Jahr 2001, € 10.174 im Jahr 2002- für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in Nettobeträge umzurechnen, da mit einer Nachzahlung seitens des BMWuA nicht gerechnet werden könne.

Das Finanzamt schloss sich der Meinung der Betriebsprüfers an, nahm die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 mit Bescheiden gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ auf der Grundlage des oben zitierten Betriebsprüfungsberichts neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002, gegen die die Bw. Berufung erhab.

Dies mit der Begründung, den Verpackungswettbewerb seit 47 Jahren zu organisieren. Das BMWA, das auf Antrag jedes Jahr einen Förderbetrag gewähre, der einer Subvention gleichkomme, habe keinerlei Einfluss auf Abwicklung und Gestaltung des Wettbewerbes oder Mitspracherecht bei der Prämierung. Dies stehe auch im Einklang mit den "Allgemeinen Rahmenrichtlinien für die Gewährung von Förderungen aus Bundesmittel" (Amtsblatt der Öst. Finanzverwaltung von 24.VI.77 41. Stück), wo es im 1. Absatz heiße: "*Förderungen im Sinne der Richtlinien sind Ausgaben des Bundes, die der Bund ... für förderungswürdige Leistungen gewährt, ohne dafür unmittelbar eine angemessene, geldwerte Gegenleistung zu erhalten.*" Diese Formulierung stehe im klaren Widerspruch zum § 1 Abs. 1 UStG 1994, wo es heiße: "*Der Umsatzsteuer unterliegen ... Lieferungen und sonst. Leistungen, die ein Unternehmer im Inland GEGEN ENTGELT ... ausführt.*"

Die Umsatzsteuerpflicht der Fördergelder des BMWA könne aus der Tatsache, dass das BMFUW im Rahmen eines Werkvertrages Beiträge samt Umsatzsteuer bezahle, nicht abgeleitet werden.

Im Punkt 2.6. der bereits eingangs erwähnten Rahmenrichtlinien lt. AÖFV 41 vom 24.VI.77 heiße es: "*Organe des Bundes können dem gleichen Förderungswerber für dieselbe Leistung Gelder mit verschiedener Zweckwidmung gewähren.*" Das BMLFUW versuche auf Grund seiner Zuwendungen eine gewisse Einflussnahme auf die Art der Gestaltung und Form der Durchführung des Wettbewerbes auszuüben.

Die in Tz 17 des Prüfberichts von 25. März 2004 angeführte Formulierung "*der Verpackungswettbewerb wäre eine Veranstaltung des BMWA*" sei absolut falsch. Die Bw. führe die Veranstaltung durch und werde von niemanden, auch nicht vom BMWA dazu beauftragt. Aus der Angewiesenheit der Bw. auf Subventionen, um die hohen Kosten so einer Veranstaltung decken zu können, könne man aber keinen umsatzsteuerpflichtigen Tatbestand ableiten.

In der Beilage zur Berufung wurde dem Finanzamt das nachfolgend wiedergegebene Schreiben des BMWA vom 23. April 2004 übermittelt:

"Zum Staatspreis für Verpackung, der seit nunmehr 47 Jahren mit Unterstützung des BMWA durch Ihr Institut organisiert wird, ist hinsichtlich der Finanzierung durch das BMWA festzuhalten, dass diese über Fördermittel des BMWA erfolgt. Seitens des BMWA werden bei diesem Projekt verschiedene Branchen und Wirtschaftszweige unterstützt, von der Verpackungsbranche einschließlich der verschiedenen Verpackungsmaterialien bis zum Design.  
Die finanziellen Mittel des BMWA wurden immer als Fördermittel gewährt, es musste auch jedes Jahr ein Antrag auf Gewährung von Fördermitteln gestellt werden. Dass seitens des BMLFUW ein Werkauftag für die Durchführung mit der Bw. erstellt wird, liegt höchstwahrscheinlich in der Absicht des genannten Ministeriums, wie sehr dieses die Form der Durchführung gestalten will.  
Für das BMWA hingegen steht die allgemeine Förderung verschiedener Branchen in den oben genannten Aspekten im Vordergrund."

Diese Fördermittel wurden immer ohne Umsatzsteuer ausbezahlt, da das BMWA - wie auch aus Punkt 6 des Förderungsansuchens ersichtlich ist- das Projekt "Verpackungswettbewerb" dezidiert als Förderaktion für das Verständnis für die vielfältigen Funktionen und die volkswirtschaftliche Bedeutung der Verpackung betrachtet wird, wobei bekanntlich das BMWA an die Gewährung der Förderung keinerlei Bedingungen knüpft, wie der Staatspreis durchgeführt wird. Die Wahl der Preisträger erfolgt über eine unabhängige Jury.

Das Projekt wird daher gemäß den Vorstellungen des Förderungswerbers ... im Förderantrag beschrieben und demnach ausgeführt."

Der Berufung hielt der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme im Wesentlichen entgegen, dass in der Tz 17 auf das Formular "Ansuchen vom ... um Gewährung von Fördermitteln" Bezug genommen werde, in dem unter Punkt 3 die Rede davon sei, dass der Österr. Wettbewerb seit ... Jahren von der Bw. organisiert und durchgeführt werde. In Punkt 6 werde darauf hingewiesen, dass das BMWA im Rahmen des Wettbewerbes vorbildliche Leistungen einzelner Firmen auszeichne. Schließlich werde in Punkt 13 ausgeführt: "Der Österr. Wettbewerb ist eine Veranstaltung des BMWA; die Bw. ist seit Beginn des Wettbewerbes mit der Organisation und Durchführung betraut."

Das BMWA habe also die Organisation und Durchführung des Wettbewerbes nicht mit eigenem Personal betrieben, sondern an die Bw. ausgelagert. Lt. der Kostenaufstellung in Punkt 11 des Förderungsansuchens werde vom BMWA derjenige Betrag einverlangt, der nicht durch Eigenmittel, sonstige Einnahmen und Beiträge anderer öffentlicher Stellen gedeckt sei; mit "anderen öffentlichen Stellen" sei hier das BMLFUW gemeint.

Mit diesem Ministerium bestehe ein Werkvertrag, der als Auftrag die "Abwicklung des Wettbewerbes" (Organisatorische Abwicklung und Durchführung des Staatspreises) durch die Bw. gegen ein Entgelt samt Umsatzsteuer vorsehe. In der genannten Kostenaufstellung würden der einverlangte Förderungsbetrag und das Leistungsentgelt auf den gleichen Betrag lauten.

Sachlich, d.h. von der wirtschaftlichen Betrachtung, sei zwischen den Geldleistungen beider Mn. kein Unterschied erkennbar; insbesondere gehe aus dem Werkvertrag nicht hervor, dass das BMLFUW irgendwelche "Einflussnahme auf die Art der Gestaltung und Form der Durchführung des Wettbewerbes" ausüben wolle, wie das von der Bw. behauptet werde. Dass das BMWA in seiner Stellungnahme vom 2. April 2004 (als Beilage zur Berufung) darauf verweise, dass die Mittel immer schon als Fördermittel ohne USt vergeben worden seien und dass immer Anträge auf Gewährung von Fördermittel gestellt worden seien, und auch die Bezugnahme auf die Förderrichtlinien des Bundes könnten am Sachverhalt nichts ändern. Auch dass mit dem Wettbewerb eine Förderung des Verpackungswesens verbunden sei, könne auf das umsatzsteuerrechtliche Verhältnis zwischen der Bw. und BMWA keine Auswirkung haben. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass entgegen der Behauptung der Bw. der Wettbewerb eine Veranstaltung des BMWA und vom Zahlungsgrund her zwischen den

beiden befassten Mn. kein Unterschied erkennbar sei und deshalb in beiden Fällen eine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistung der Bw. vorliege.

Der obigen Stellungnahme des Betriebsprüfers wurde mit der vom Leiter der Bw. unterzeichneten Gegenäußerung vom 6. September 2004 erwidert, dass die Abwicklung der Förderungen für den Österreichischen Wettbewerb in den vergangenen Jahrzehnten durch das BMWA relativ formlos erfolgt sei. Erst in den letzten Jahren sei ein Förderungsvertrag, der explizit auf die "*Allgemeinen Rahmenrichtlinien für die Gewährung von Förderungen aus Bundesmitteln*" Bezug nehme, abgeschlossen worden. Auf die Beilage 1, Punkt 1 sei verwiesen.

Der Hinweis in den Förderungsansuchen "*Der Österr. Wettbewerb ist eine Veranstaltung des BMWA; die Bw. ist seit Beginn des Wettbewerbes mit der Organisation und Durchführung betraut.*" sei nie Textbestandteil des Formulars des BMWA zum Ansuchen um Fördermittel gewesen, sondern sei von der Bw. - möglicherweise etwas missverständlich - beim Ausfüllen des Förderungsansuchens jahrzehntelang eingesetzt/ausgefüllt worden. Auf das Ansuchen 1999, Beilage 2, Punkt 13 sei verwiesen. Um dieses mögliche Missverständnis zu beseitigen, sei - auf Wunsch des BMWA - im Ansuchen vom 5. November 2003 daher der Passus "*Um die finanziellen Unkosten des Vereines ... abzudecken.*" in Punkt 13 als Antwort eingesetzt worden. Auf die Beilage 3 sei verwiesen.

Während der Österr. Wettbewerb von Beginn an vom BMWA subventioniert worden sei, sei einige Jahre auch die Wirtschaftskammer an der Finanzierung beteiligt gewesen. Ab dem Jahre 2001 habe sich das BMLFUW am Wettbewerb beteiligt, um umwelt- und abfallpolitische Aspekte besonders zu berücksichtigen. Das besondere Interesse dieses B.s, die Berücksichtigung ökologischer Belange entsprechend sicher zu stellen, sei durch die Aufnahme eines Vertreters dieses B.s in die Jury gewährleistet worden. Die vom Bp behauptete "*nicht erkennbare Einflussnahme*" sei daher sehr wohl gegeben. Auf die Beilage 4 sei verwiesen. Es sei daher mit diesem B. ein entsprechender Werkvertrag abgeschlossen worden.

Da ab diesem Zeitraum beide Mn. gleichberechtigt als Mitveranstalter - aber eben mit verschiedener Zweckwidmung - agiert hätten, sei es zu den unterschiedlichen Finanzierungsvarianten gekommen. Ein Vergleich der beantragten Mittel zeige, dass der nach Meinung der Bw. und des BMWA umsatzsteuerfreie Förderbeitrag des BMWA gleich groß sei wie der Nettobeitrag (exkl. Umsatzsteuer gemäß Werkvertrag) des BMLFUW . "*Wäre dem nicht so, wäre von "gleichberechtigt" schwer zu sprechen.*"

Zusammenfassend hielt der Leiter der Bw. fest, dass dieser Wettbewerb sehr wohl eine Veranstaltung der Bw. sei und vom Zahlungsgrund (Zweckwidmung) her, zwischen den

beiden Mn. doch deutliche Unterschiede bestünden, die die Unterscheidung in umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Leistungen eindeutig rechtfertigen.

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

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

Gemäß § 3 Abs. 10 Z 2 UStG 1994 in der Fassung des BGBl. Nr. 663/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999 sind sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 leg. cit. die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Lehre sind nicht steuerbare Subventionen Zuwendungen (regelmäßig von Gebietskörperschaften oder von anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften), die Unternehmern gewährt werden, um sie zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen. Sie werden ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben und sind daher auch nicht Entgelt für eine Leistung des Unternehmers. Ist es zweifelhaft, ob eine Zuwendung als Subvention oder als Leistungsentgelt anzusehen ist, muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne eine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers gewährt worden wäre. Der Umstand, dass der Unternehmer den Zuschuss entsprechend einer bestimmten Auflage verwenden muss und allenfalls darüber Rechenschaft zu geben hat, ist unbeachtlich (vgl. Kolacny-Mayer, UStG<sup>2</sup>, Tz 10 zu § 1, Seite 11, samt dem dort zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1990, 89/14/0071).

Im Berufungsfall liegt eine schriftliche Vereinbarung vor, in der sich die Bw. zur „Abwicklung des Österreichischen Wettbewerbes 2003“, wobei die in sich geschlossene Arbeit die organisatorische Abwicklung und Durchführung des Staatspreises umfasst, verpflichtet hat. Das Finanzamt ist im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu der Sachverhaltsfeststellung gelangt, die Bw. habe die Zahlungen in den Streitjahren nur erhalten, weil die Bw. sich verpflichtet habe, den Werkauftrag im jeweiligen Streitjahr zu erfüllen. Es konnte sich dabei nicht nur auf die schriftliche Vereinbarung, sondern auch auf das vom Bw. gefaxte Antwortschreiben der Bw. an das BMWA betreffend das Ansuchen vom 3. März 2003 um Gewährung von Förderungsmitteln stützen. Im Punkt 3 dieses Antwortschreiben wird ausgeführt, dass der österreichische Verpackungswettbewerb „seit 46 Jahren vom“ Bw. „... organisiert und durchgeführt wird.“ Gerade um die Durchführung des Wettbewerbes sicherzustellen bedurfte es aber des Abschlusses eines Werkvertrages, durch den sich die Bw. zur Herstellung eines bestimmten Erfolges in Form der Organisation und Durchführung der Wettbewerbsveranstaltung verpflichtet hatte. Ist die Bw. als Werkunternehmer gem. § 1165 ABGB verpflichtet, das Werk persönlich oder unter der persönlichen Verantwortung ausführen

zu lassen (Beziehung von Erfüllungsgehilfen), so hat der Besteller das bedungene oder, wenn nichts vereinbart wurde, ein angemessenes Entgelt gem. § 1152 ABGB zu leisten.

Auch wenn die Bw. die Umsatzsteuerpflichtigkeit der in Rede stehenden Zahlungen für die Streitjahre bestreitet, hatte die dem UFS vorgelegene schriftliche Vereinbarung und das diesbezügliche Schreiben an das BMWA betreffend das Ansuchen vom 3. März 2003 um Gewährung von Förderungsmitteln einen klaren Inhalt, weshalb Zweifel am Leistungsaustausch nicht gerechtfertigt waren.

Aufgrund der unbedenklichen Feststellungen der Betriebsprüfungsabteilung Gruppe 6 des Finanzamts für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg ergab sich sohin, dass die in Rede stehenden Leistungen der Bw. und die Gewährung der streitgegenständlichen Zuwendungen miteinander in einem inneren Zusammenhang standen.

Auch wenn nicht jedes Verhalten eines Empfängers von Geldern aus Fördermittel - etwa infolge einer Auflage - als Leistung iSd UStG anzusehen ist, gilt dies wohl aber für ein solches, das - wie im Berufungsfall - mit der Gegenleistung im Verhältnis der Wechselbeziehung im oben erläuterten Sinne steht und daher Teil eines Leistungsaustausches ist.

Der Inhalt der Vereinbarung, derzufolge das BMWuA, Abt. C 1-6 die zugesicherten Leistungen im Hinblick auf die Organisation des Wettbewerbs der Bw. erbracht hatte, infolge dieser die jeweilige Veranstaltung durchgeführt werden konnte, ist vom Inhalt von Verträgen, wie sie in Zusammenhang mit der Gewährung von echten Subventionen geschlossen werden, insofern verschieden, als ihm einerseits Bedingungen, die etwa in der Verpflichtung zur bestimmungsgemäßen Verwendung des Zuschusses bestehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Jänner 1996, 95/14/0084), fehlen, andererseits § 3 des in Rede stehenden Werkvertrages unter dem Titel „Auftragsentgelt“ folgenden Text beinhaltet:

„(1)	<p><i>Für die gesamte auf Grund dieses Vertrages dem Auftragnehmer entstehende Arbeit und Mühe, einschließlich der hiebei anfallenden Kosten, wie insbesondere Büro- und Materialkosten, Kosten für die erforderliche Anzahl von Abzügen, Fahrt- und Reisekosten sowie Kosten für das vom Auftragnehmer unmittelbar in Entlohnung zu entnehmende und für die Ausführung des Werkes zu verwendende Personal, einschließlich der daraus resultierenden steuerlichen und sozialen Lasten, wird eine Pauschalvergütung von €11.400 zzgl. 20% MWSt. vereinbart.</i></p>
(2)	<p><i>Ergänzungen kleineren Umfanges, Klarstellungen oder die Teilnahme an Besprechungen zum Gegenstand dieses Auftrages, die der Auftraggeber verlangen sollte, sind im Rahmen dieses Auftragsentgeltes zu erbringen.</i></p> <p><i>Als Ergänzungen kleineren Umfangs sind solche zu verstehen, die insgesamt nicht mehr als 10 v. H. des in Abs. 1 dargestellten Gesamtentgeltes verursachen.“</i></p>

Die Vereinbarung verpflichtet die Bw. zu Leistungen, die die Annahme eines Leistungsaustausches zwischen ihm und dem BMWuA rechtfertigen.

Die Leistung des Beschwerdeführers stellt sich als sonstige Leistung im Sinne des § 3 a Abs. 9 UStG 1994 dar. Dass sie (auch) im öffentlichen Interesse lag, vermochte am Vorliegen eines Leistungsaustausches nichts zu ändern.

Aufgrund der obigen Ausführungen vermochte das Vorbringen der Bw. in Verbindung mit den Beilagen zur Gegenäußerung vom 6. September 2004 und dem Schreiben des BMWuA vom 23. April 2004 keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen.

Wider die Beweiskraft des letztgenannten Schreibens zum Beweisthema der Annahme der Umsatzsteuerfreiheit der Zahlungen sei bemerkt, dass aus dem ersten Absatz dieses Schreibens auf das Vorliegen von steuerpflichtigen Entgelten zu schließen war, wenn es dort heißt: „*Zum Staatspreis..., der seit nunmehr 47 Jahren mit Unterstützung des BMWA durch die Bw. organisiert wird, ist hinsichtlich der Finanzierung durch das BMWA festzuhalten, dass diese über Fördermittel des BMWA erfolgt*“. Auch wenn die Zahlungen über Fördermittel erfolgten, war die Herkunft dieser Mittel nicht ausreichend, die Annahme von umsatzsteuerfreien Entgelten zu begründen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Juli 2007