



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Susanne Osinger, Kommerzialrat Peter Trinkl und Adolf Wimmer im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufungen der Berufungswerberin, vertreten durch Y, gegen die Bescheide des Finanzamtes Z betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002 nach der am 21. September 2011 in V, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 den jeweiligen ursprünglichen Umsatzsteuerbescheiden vom 10. August 1998 (1997), 12. Oktober 1999 (1998), 10. Oktober 2000 (1999), 20. August 2001 (2000) und 16. Oktober 2002 (2001), deren Inhalt den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens bekannt ist, zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Seit mehr als 25 Jahren wird in U auf dem Gelände der Bw. ein Ausbildungszentrum betrieben.

---

Aufgrund eines Vertrages zwischen der Bw. und der Republik Österreich, vertreten durch den Bundesminister für Arbeit und Soziales, dieser vertreten durch das Landesarbeitsamt Niederösterreich, wurde der Bw. gemäß § 26 Abs. 1 Arbeitsmarktförderungsgesetz (AMFG) die Durchführung von Maßnahmen der beruflichen Schulung und Ausbildung von Arbeitkräften übertragen.

Aus dem Vertrag geht hervor, dass die Bw. in U eine Schulungseinrichtung, deren laufende Kosten die Republik Österreich zur Gänze durch Zuschüsse im Rahmen des AMFG abdeckt, betreibt. Das Ausbildungszentrum besteht aus der Lehrwerkstatt und dem Sozialtrakt und umfasst 38 Ausbildungsplätze.

Sämtliche bewegliche Maschinen, Geräte und Einrichtungsgegenstände der Lehrwerkstatt wurden und werden von der Bw. ausschließlich aus Mitteln der Arbeitsmarktverwaltung angeschafft.

Die Bw. verpflichtet sich zur ständigen ununterbrochenen Führung des Ausbildungszentrums, wobei nur Schulungsmaßnahmen des Landesarbeitsamtes Niederösterreich durchzuführen sind.

Die erforderlichen Ausbildner sind gemäß Vertrag von der Bw. in ein Dienstverhältnis zu nehmen, wobei die Verträge der schriftlichen Zustimmung des Landesarbeitsamtes Niederösterreich bedürfen. Das von der Arbeitsmarktverwaltung für das Ausbildungszentrum finanzierte Personal und die maschinellen Einrichtungen sind ausschließlich für das Schulungszentrum zu verwenden.

Die Bw. ist verpflichtet, jeweils bis zum 31. Oktober eines jeden Jahres den für das Ausbildungszentrum zu erstellenden Budgetvoranschlag für das folgende Jahr dem Landesarbeitsamt Niederösterreich zu Genehmigung vorzulegen. Bis zum 31. Mai des Folgejahres hat die Bw. eine Abrechnung der zur Verfügung gestellten Betriebsmittel vorzulegen.

Als Pflichten der Republik Österreich ist im Vertrag normiert, dass die Republik Österreich gemäß § 21 Abs. 4 AMFG die Deckung der gesamten von ihr genehmigten und anerkannten Kosten des Personalaufwandes und des laufenden Sachaufwandes übernimmt.

In den Streitjahren 1997 bis 2002 wurde das Ausbildungszentrum an der Adresse der Bw. in einer großen Halle geführt.

Die die Bw. betreffenden Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 wurden aufgrund der vorgelegten Steuererklärungen erstellt und erwuchsen jeweils in Rechtskraft.

Im Jahr 2003 wurde betreffend die Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 150 BAO hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2001 betreffend die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer durchgeführt.

Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurden folgende, in diesem Berufungsverfahren noch strittige Feststellungen getroffen:

TZ 12 des Betriebsprüfungsberichtes enthält Angaben zur Förderung des Arbeitsmarktservices NÖ Zweigstelle U.

TZ 12a: Der Gesamtbetrag der Entgelte wird in den Jahren 1997 bis 2001 erhöht, da die Lieferungen und sonstigen Leistungen resultierend aus 20%igen Umsätzen mit dem Ausbildungszentrum des Arbeitsmarktservices NÖ Zweigstelle U in den Fällen, in denen ein Leistungsaustausch vorliegt, nach Ansicht der Betriebsprüfung der Umsatzsteuer zu unterziehen sind. Die Erhöhung der Umsätze beträgt in Schilling bzw. in Euro:

1997	1998	1999	2000	2001	2002
2.290.111,85	1.456.869,00	2.052.238,66	3.096.700,47	3.538.433,62	3.179.633,80
166.428,92	105.874,80	149.142,00	225.046,00	257.148,00	231.073,00

TZ 12b: Die 20%igen Umsätze werden um die in TZ 12a genannten Beträge erhöht, sodass sich nach der Hinzurechnung durch die Betriebsprüfung folgende Beträge ergeben:

1997	1998	1999	2000	2001
6.781.432,06	17.530.097,90	4.425.190,43	4.966.497,92	5.020.630,12

In Tz 13 wird ausgeführt, dass die Vorsteuer im Jahr 2001 gekürzt wird, da die Vermietung für Geschäftszwecke steuerfrei erfolgt. Der Kürzungsbetrag für das Jahr 2001 beträgt S 423.596,25 (€ 30.783,94).

Aufgrund der Betriebsprüfung wurden die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und am 22. Oktober 2003 neue Sachbescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 erlassen. Aufgrund der Betriebsprüfung wurde in Entsprechung der dortigen Feststellungen am 24. Februar 2004 der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 erlassen.

Die Bw. erhab Berufung gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 und führte dazu aus, dass die Beschiede rechtswidrig und mit Verfahrensmängeln behaftet seien.

Zum Sachverhalt legte die Bw. dar, dass sie seit mehr als 25 Jahren in U ein Ausbildungszentrum für Erwachsene betreibe, dessen Grundlage ein ursprünglicher Vertrag zwischen der Bw. und der Republik Österreich, vertreten durch den Bundesminister für Arbeit und Soziales bzw. durch das Landesarbeitsamt Niederösterreich aus dem Jahr 1975 sei.

Der letztgültige Vertrag stamme aus dem Jahr 1994 und werde in Ablichtung mit der Berufung vorgelegt.

Aus dem Vertrag gehe hervor, dass die Republik verpflichtet ist, die laufenden Kosten der von der Bw. eingerichteten Schulungseinrichtung zur Gänze durch Zuschüsse im Rahmen des Arbeitsmarktförderungsgesetzes abzudecken und der Bw. nach Erfüllung von Auflagen Beihilfen nach § 21 Abs. 4, § 26 Abs. 2 bis 4 Arbeitsmarktförderungsgesetz (AMFG) zu gewähren. Die Organisation der Lehrtätigkeit werde im Auftrag der Bw. vom WIFI Niederösterreich besorgt.

Die Bw. erhalte laufend Zuschüsse zur Abdeckung der Kosten des Ausbildungszentrums, welche Personalaufwendungen (die Schulungen werden von Dienstnehmern der Bw. durchgeführt), aber auch Sachaufwand umfassen. Die Bw. müsse zum 31. Oktober jeden Jahres einen Budgetvoranschlag zur jeweiligen Genehmigung einbringen.

Für Investitionen, welche über den laufenden Aufwand hinausgehen, würden gesonderte Förderungsansuchen um Beihilfen im Sinn des § 34 Abs. 5 Arbeitsmarktförderungsgesetz (AMFG) an das AMS NÖ gestellt.

Nach Prüfung würden die Zuschüsse vom AMS NÖ genehmigt. Die Bw. legte in der Beilage eine Ablichtung einer solchen Genehmigung für die Anschaffung von Maschinen vor.

Die Anschaffungen werden von der Bw. im eigenen Namen beauftragt und besorgt, weshalb von sämtlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ausbildungszentrum der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei. Die vom AMS NÖ geleisteten Zuschüsse seien als echte Subventionen behandelt und daher nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei eine von der bisherigen Beurteilung abweichende Meinung vertreten worden, wonach zwischen der Bw. und dem AMS zum Teil ein Leistungsaustausch vorliege, weshalb die Kostenersätze des AMS an die Bw. für die Jahre 1997 bis 2001 teilweise der Umsatzsteuer unterzogen worden seien.

Betreffend die umsatzsteuerliche Behandlung der Zuschüsse des AMS NÖ führt die Bw. aus, dass diese nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, da es sich nach Ansicht der Bw. bei diesen um „echte“ nicht der Umsatzsteuer unterliegende Zuschüsse handle.

Nach UStR 2000 Rz 26 würden Zuschüsse nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz ausdrücklich als nicht steuerbar bezeichnet, da es an einem Leistungsaustausch fehle.

Die Bw. werde im vorliegenden Fall durch die Gewährung des Zuschusses zu einer volkswirtschaftlich erwünschten Handlung, nämlich zur Führung eines Ausbildungszentrums angeregt. Es liege kein Fall marktwirtschaftlichen Entgelts für empfangene Güter und Leistungen vor, da die Leistungen im öffentlichen Interesse erbracht würden.

Der Zuschuss werde nicht aufgrund eines Leistungsaustausches gewährt und stehe nicht in Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass die Bw. an das AMS NÖ Leistungen (Überlassung von Räumen und Sachmitteln) erbringe, welche, soweit hier keine gesetzliche Befreiung normiert sei, der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Es werde hier übersehen, dass das Ausbildungszentrum von der Bw. und nicht vom AMS NÖ betrieben werde, was aus dem vorgelegten Vertrag hervorgehe.

Laut UStR schade es für die Qualifikation als echter Zuschuss nicht, dass die Tätigkeit der Bw. im Interesse des Zuschussgebers liege und dass der Bw. bestimmte Auflagen auferlegt worden seien.

Die auf Grund des Arbeitsmarktförderungsgesetzes gewährten Beihilfen stellten nach § 47a AMFG kein Entgelt im Sinn des Umsatzsteuergesetzes dar. Auch aus den Bestimmungen des Arbeitsmarktservicegesetzes ergäbe sich, dass gemäß § 34 Abs. 8 AMSG die im Rahmen der Führung des Ausbildungszentrums gewährten Beihilfen nicht als Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten.

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmungen im AMFG und AMSG stellten die vom AMS gewährten Beihilfen daher kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes dar.

Hinsichtlich des gekürzten Vorsteuerabzuges für die Vermietung der Schulungsräumlichkeiten führt die Bw. aus, dass nach ihrer Ansicht kein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem AMS vorliege, weshalb auch die Steuerbefreiung für die Vermietung nicht zur Anwendung komme.

Die Bw. hält weiters fest, dass sie als Leistungsempfänger sämtliche beweglichen Maschinen und Geräte angeschafft habe, weshalb ihr der Vorsteuerabzug diesbezüglich zustehe.

Das Ausbildungszentrum werde von der Bw. im unternehmerischen Interesse betrieben, da sie vom Werbeeffekt und den qualifizierten Fachkräften profitiere.

Die Bw. bemängelt in der Berufung, dass die Bescheidbegründung ihrer Ansicht nach mangelhaft sei, da nicht erkennbar sei, aus welchem Grund und in welchem Ausmaß zwischen der Bw. und dem AMS NÖ ein Leistungsaustausch vorliege. Die im Betriebsprüfungsbericht als Bemessungsgrundlage dargestellten Beträge seien jedoch im Einzelnen ebenso wenig nachvollziehbar, wie der Betrag, der als Vorsteuerkürzung angenommen worden sei.

Es fehle außerdem jede Begründung, wieso vom Vorliegen eines Leistungsaustausches ausgegangen werde und weshalb die Bestimmungen des Vertrages und des AMFG und des AMSG, wonach Zuschüsse als nicht steuerbar gelten nicht angewendet worden seien. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 seien mangelhaft begründet.

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 durch den gesamten Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 24. Februar 2004 wurde der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 erlassen. Auch gegen diesen Umsatzsteuerbescheid erhob die Bw. Berufung.

Ergänzend wurden Ablichtungen von Budgetvorschlägen der Bw. an das AMS NÖ, sowie von Genehmigungsschreiben des AMS NÖ betreffend Investitionsanträge der Bw. vorgelegt.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme aus, dass nach ihrer Ansicht das AMS NÖ ein Ausbildungszentrum in U in den Räumlichkeiten der Bw. betreibt. Dieser Sachverhalt ergebe sich aus Lieferantenrechnungen, in denen als Empfänger der Lieferungen bzw. Leistungen das AMS NÖ bezeichnet worden sei, die Vorsteuer trotzdem von der Bw. in Anspruch genommen worden sei und die Lieferung bzw. Leistung dem AMS umsatzsteuerfrei unter dem Titel „Förderung“ weiterverrechnet worden sei.

Aus dem Internetauftritt des AMS, der auch das Ausbildungszentrum des AMS NÖ Zweigstelle U anführt, sei ersichtlich, dass nicht eine fremde Firma gelegentlich Förderungen bekomme, sondern eine organisatorische Eingliederung des Ausbildungszentrums gegeben sei, die nur aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen der Finanz gegenüber anders dargestellt werde.

Aus dem Vertrag vom 29. April 1994 ergebe sich, dass es sich hier um einen Bestandsvertrag handle, der mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen sei, wobei die Möglichkeit einer steuerfreien Vermietung bei Verzicht auf die Vorsteuer möglich sei. Bei Ablauf des Vertrages stünden sämtliche bewegliche Anschaffungen, die aus Mitteln des Arbeitsamtes angeschafft wurden zur freien Verfügung des AMS NÖ. Aus dieser Bestimmung sei zu folgern, dass dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach nicht die Bw., sondern das AMS NÖ wirtschaftlicher Eigentümer der von der Bw. angeschafften Maschinen sei.

Die Vorgangsweise, dass die Maschinen von der Bw. angeschafft worden seien und anschließend in Höhe der Nettoanschaffungskosten eine „Förderung“ seitens des AMS stattfinde, diene nach Ansicht der Betriebsprüfung dem Zweck, dem unecht steuerbefreiten AMS über dem Umweg eines vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmens (Bw.) den Vorsteuerabzug zukommen zu lassen. Das Entgelt für die anschließende steuerpflichtige

Lieferung der Maschinen an das AMS wird von der Bw. als „Förderung“ bezeichnet, um die Umsatzsteuerpflicht hintan zu halten.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei von der Betriebsprüfung in Zusammenarbeit mit der Bw. wie folgt berechnet worden:

Als Basis sei die gesamte „Förderung“ des AMS NÖ genommen worden, davon sei der auf die Vermietung entfallende Teil abgezogen worden, wofür im Gegenzug die auf die Vermietung entfallende anteilige Vorsteuer gekürzt worden sei.

Die auf die Personalgestellung entfallende Umsatzsteuer sei in Zusammenarbeit mit der Bw. ebenfalls in Abzug gebracht worden. Die Berechnung sei insoweit erfolgt, als neben den monatlichen Entgelten auch alle dem AMS verrechneten, auf diese Mitarbeiter entfallenden Ausgaben berücksichtigt worden seien.

Das Finanzamt erließ abändernde Berufungsvorentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass das Arbeitsmarktservice die Schulungsmaßnahmen im vorliegenden Fall durch die Bw. als Beauftragte durchführen ließ.

Das Finanzamt beurteilte die Situation rechtlich insofern, als nach seiner Ansicht der Leistungserbringer gegenüber den Arbeitssuchenden betreffend die Schulungsmaßnahmen das AMS sei und Leistungsempfänger die Arbeitssuchenden. Dieselbe Konstellation ergäbe sich bei Abwendbarkeit des Umsatzsteuergesetzes, wenn die Arbeitssuchenden ein Entgelt für die Schulungsmaßnahmen zu entrichten hätten. Die Bw. sei beauftragt und erbringe an das AMS die Ausbildungsleistung für von diesem zugewiesene Teilnehmer.

Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses seit einer Leistung umsatzsteuerlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der die Leistung selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. Für den Arbeitssuchenden seit als Leistender das AMS im Außenverhältnis als Leistender der Schulungsmaßnahme zu erkennen.

Nach Ansicht des Finanzamtes werde die Bw. als Beauftragte des AMS tätig. Sie dürfe das Ausbildungszentrum nur für Schulungen des AMS verwenden und die Teilnehmer würden vom AMS zugewiesen.

Aus dem Vertrag sei ersichtlich, dass das Landesarbeitsamt NÖ sich verpflichtet, den Ausbildungsbetrieb mit der Betriebsleitung bezüglich Urlaub, Feiertagen etc. abzusprechen. Außerdem ist vertraglich geregelt, dass das Ausbildungszentrum der laufenden Kontrolle durch das Landesarbeitsamt NÖ unterliegt.

Aus dem Vertrag ergebe sich, dass die Bw. vom AMS beauftragt sei, analog einem Generalunternehmer die Bildungsleistung an das AMS für dessen Kunden zu erbringen. Die

Bw. erbringe folgende Leistungen an das AMS: eine Vermietungsleistung, die Personalgestellung in Form der Ausbildungsleiter, die administrative Organisation der Lehrtätigkeit und die Anschaffung der erforderlichen beweglichen Maschinen, Geräte und Einrichtungsgegenstände.

Es liege ein Auftragsverhältnis zwischen dem AMS und der Bw. vor, weshalb für die Beurteilung als echter Zuschuss kein Raum gegeben sei. Die Leistung der Bw. sei als Gesamtleistung anzusehen, was dazu führe, dass sämtliche Leistungen inklusive Personalgestellung und Räumlichkeitsüberlassung dem 20%igen Umsatzsteuersatz zu unterwerfen seien.

Gegenüber den Erstbescheiden wurden Berufungsvereentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002 erlassen, aus welchen sich folgende weitere Erhöhungen der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage ergeben:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
BVE 6.12.2004	441.429,40	304.178,40	4744.96,27	693.655,66	559.675,08	364.474,99
Erstbescheid	505.981,41	370.210,46	542.880,61	764.205,21	606.604,29	394.417,83
Nachforderung	64.552,01	66.032,06	68.384,34	70.549,55	46.929,21	29.942,84

Die Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Die Bw. legte dar, dass ihrer Ansicht nach die bekämpften Bescheide rechtswidrig seien, da ihnen eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts und damit auch eine unrichtige rechtliche Beurteilung zugrunde liege.

Die Meinung der Finanzverwaltung, wonach eine direkte Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem AMS bestehe, woraus sich die Steuerpflicht der AMS Beihilfen ergeben, sei unrichtig, es bestehe keine Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem AMS.

Die Bw. führe das Ausbildungszentrum seit 25 Jahren ohne finanziellen Aufwand durch die Finanzierung durch Beihilfen, habe als bedeutender Arbeitgeber in der Region großes Ansehen und den unmittelbaren Zugriff auf einschlägig geschulte Facharbeitskräfte.

Die Republik Österreich sei aufgrund des vorliegenden Vertrages verpflichtet, die laufenden Kosten des Ausbildungszentrums durch Beihilfen abzudecken, wobei die Auszahlung durch das AMS NÖ als Vertreter der Republik Österreich erfolge.

Aus dem Vertrag sei ersichtlich, dass kein Leistungsaustausch intendiert gewesen, sondern eine Subventionszusage bei Erfüllung bestimmter Auflagen durch die Bw. vorgelegen sei. Das Ausbildungszentrum sei von der Bw. und nicht vom AMS betrieben worden. Nach dem Vertragswortlaut sei der Bw. vom Bundesminister die Durchführung von Maßnahmen der beruflichen Schulung übertragen worden. Im weiteren Teil des Vertrages werden die Auflagen, welche die Bw. zu erfüllen hat ausgeführt, sowie die Verpflichtung der Republik zur Leistung von Beihilfen geregelt. Die strengen Auflagen seien bei Beachtung der Tatsache, dass die gesamte Finanzierung übernommen werde, verständlich. Wie bereits in der Berufung ausgeführt wiederholt die Bw., dass hier nicht steuerbare Zuschüsse vorlägen, da die Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erfolgen. Die Kriterien für einen echten, nicht der Umsatzsteuer unterliegenden Zuschuss seien im vorliegenden Fall erfüllt, da die Bw. zu einem volkswirtschaftlich erwünschten Handeln, nämlich der Führung des Ausbildungszentrums angeregt worden sei. Es liege kein Fall von marktwirtschaftlichem Entgelt für empfangene Güter oder Leistungen vor, sondern die Bw. erbringt Leistungen im öffentlichen Interesse. Die Betriebspflicht und die Auferlegung sonstiger Auflagen im Vertrag wären bei Führung des Schulungsbetriebes durch das AMS keinen Sinn, der Vertrag zwischen der Bw. und dem AMS wäre nicht erforderlich gewesen und das AMS hätte lediglich die Räume der Bw. mieten müssen.

In der Realität habe die Bw. das Ausbildungszentrum mit eigenem Personal, in eigenen Räumlichkeiten mit selbst angeschafften Sachmitteln betrieben. Die Führung des Lehrbetriebes sei dem WIFI übertragen worden, auch diese Tatsache spreche gegen eine Führung des Ausbildungszentrums durch das AMS.

Die Abgeltung der Raumkosten nach Quadratmetern stelle eine Lösung für die Abgeltung der Kosten in Form einer Schätzung dar; es könne nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Mietvereinbarung vorliege.

Das Ausbildungszentrum sei nie als Zweigstelle des AMS geführt worden, die Zweigstelle des AMS U habe sich im Bezirksgericht U befunden.

Die vom Finanzamt angeführte Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses den Schulungsteilnehmern gegenüber gehe ins Leere, da nur die Frage zu klären sei, ob die vom AMS an die Bw. bezahlten Beihilfen der Umsatzsteuer unterliegen.

Zu beachten seien im vorliegenden Fall abgesehen von den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes die Regelungen des Arbeitsmarktförderungsgesetzes (AMFG) und die Nachfolgebestimmungen des Arbeitsmarktservicegesetzes (AMSG).

Gemäß § 47a AMFG stellen Beihilfen, die zum Zwecke der Arbeitsmarktförderung an Unternehmen geleistet werden kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes dar. Auch die

Nachfolgebestimmung des § 34 Abs. 8 AMSG regelt das Beihilfen nach diesem Gesetz, welche zur Förderung des Arbeitsmarktes gezahlt werden, nicht als Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten. Nach Ansicht der Bw. gilt diese lex specialis für die vertraglich der Bw. vom AMS NÖ ausbezahlten Beihilfen, auch wenn nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuergesetzes allenfalls ein Leistungsaustausch zwischen der Republik Österreich und der Bw. anzunehmen wäre.

Nach § 30 Abs. 3 AMSG kann das AMS Aufgaben durch Dritte besorgen lassen, bei diesen handelt es sich aber um Aufgaben der Arbeitsmarktbeobachtung, Statistik etc., nicht jedoch um Schulungsmaßnahmen.

Der Begriff der Beihilfe wird in § 34 Abs. 1 AMSG definiert. Beihilfen dienen insbesondere dem Zweck der beruflichen Aus- und Weiterbildung oder der Vorbereitung auf eine Arbeitsaufnahme.

§ 34 Abs. 2 Z 2 AMSG stellt die gesetzliche Grundlage für die Gewährung der Zuschüsse aus dem Vertrag mit der Republik Österreich für das Ausbildungszentrum dar. Gleichermaßen gelte auch für die Beihilfen nach § 34 Abs. 5 AMSG, welche für Neuinvestitionen nach Ansuchen bezahlt werden.

Nach Ansicht der Bw. hätte die Republik Österreich mit der Bw. einen Werkvertrag mit Bestimmungen über das zu leistende Entgelt abschließen müssen, wenn die Bw. mit der Erbringung von Leistungen beauftragt hätte werden sollen.

Seitens des AMS Niederösterreich würden die Rechnungen für Beauftragung Dritter in Form von Werkverträgen getrennt von den Beihilfen im Sinne des § 34 Abs. 2 Z 2 AMSG (laufende Abdeckung) und § 34 Abs. 5 AMSG (Sonderbeihilfen für Investitionen) abgewickelt.

Zur Veranschaulichung des Unterschiedes legte die Bw. dem Schreiben eine Ablichtung eines Werkvertrages bei, welcher mit einem begutachtenden Arzt abgeschlossen wurde.

Die Bw. wendet ergänzend ein, dass das Finanzamt bei Annahme eines Leistungsaustausches zwischen der Bw. und dem AMS NÖ übersieht, dass für die erbrachten Schulungsleistungen nach Ansicht der Bw. die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 UStG zur Anwendung käme. Gemäß dieser Bestimmung sind nämlich die Umsätze von privaten Schulen und anderen berufsbildenden Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit. Die Ausbildung im Zentrum der Bw. schließt mit schriftlichen und praktischen Prüfungen ab, es ist auch möglich die Lehrabschlussprüfung zu absolvieren. Auch die Ausbildungstätigkeit des Wirtschaftsförderungsinstitutes sei von der Umsatzsteuer befreit. Im Falle der Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 11 UStG hätte lediglich gemäß § 12 Abs. 3 UStG der Vorsteuerabzug für die zusammenhängenden Vorleistungen aberkannt werden dürfen.

Die Bw. rügte weiters, dass die Verfahrensvorschriften insofern verletzt worden seien, als der maßgebliche Sachverhalt nicht erhoben worden sei, da der zuständige AMS-Verantwortliche nicht befragt worden sei und der Bw. nicht Gelegenheit gegeben worden sei vor, Verböserung der Erstbescheide ihre Rechtsmeinung zu äußern. Aus der Bescheidbegründung ist nicht erkennbar, weshalb das Finanzamt die Bestimmungen des AMFG bzw. AMSG nicht für anwendbar erachtet. Es sei außerdem nicht ersichtlich, auf Basis welcher Berechnung die Erhöhung der Bemessungsgrundlage ermittelt wurde.

Das Finanzamt wurde im weiteren Berufungsverfahren seitens des Unabhängigen Finanzsenates aufgefordert, zu der Tatsache, dass im Arbeitsmarktservicegesetz eine Spezialregelung betreffend Umsatzsteuerbefreiung enthalten ist, und zum Artikel von *Rößler*, Veranstaltung von Kursen für das AMS durch ein privates Bildungsinstitut; umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Zahlungen des AMS- Vorsteuerabzug, ÖStZ 2007/1171,568, der die Auffassung der Bw. stütze, eine Stellungnahme abzugeben, welche im Folgenden dargestellt wird:

*Zu der im Betreff genannten Causa (die Finanzbehörde I. Instanz geht hier von einer umsatzsteuerpflichtigen Rechtsbeziehung zwischen AMS und der D aus) führt das Finanzamt aus:*

*Der UFS bezieht sich zum einen auf einen (lange Zeit nach der Entscheidungsfindung des Finanzamtes) erschienen Artikel von Herrn Mag. Ferdinand Rößler in der ÖStZ (Heft 23 vom 3.12.2007) unter dem Titel „Veranstaltungen von Kursen für das AMS durch ein privates Bildungsinstitut; umsatzsteuerliche Behandlungen der Zahlungen des AMS – Vorsteuerabzug“.*

*Zum anderen vertritt der UFS die Ansicht, dass schon aus dem Arbeitsmarktservicegesetz hervorgehe, dass die Zahlungen des AMS an die Bw. nicht der Umsatzsteuer unterliegen.*

*Betreffend den, im zitierten Artikel getätigten Ausführungen wird seitens des Finanzamtes Z nachfolgende Ansicht vertreten:*

*Es handelt sich diesbezüglich um einen Sachartikel, welcher sich in seinem Punkt 2. (und zwar in dessen ersten Absatz) darauf beruft, dass es die Rechtsansicht des BMF sei, dass bei dem, unter 1. geschilderten Sachverhalt echte und somit nicht steuerbare Zuschüsse vorliegen.*

*Die Rechtsansichten des BMF werden, um den Abgabepflichtigen, deren steuerlichen Vertretern und der Finanzbehörde ein entsprechendes rechtliches „Arbeitsgerüst“ zu geben, entsprechend nach außen hin veröffentlicht, sei dies in den AÖFV, der BMF-Homepage oder in den Steuerrichtlinien. Dabei wird auch klar verdeutlicht, dass hier der Autor das BMF ist.*

*Nun findet sich aber in gegenständlicher Causa keine von außen erkennbare bzw. nach außen hin getätigte Darstellung einer derartigen Rechtsansicht des BMF durch das BMF.*

Der Artikel in der ÖStZ enthält lediglich unterhalb der Nennung des Autors dessen Arbeitsbereich.

Dem Artikel ist somit eindeutig nicht zu entnehmen (und kann daher auch nicht daraus geschlossen werden), dass es sich dabei um eine, durch das BMF als solches getätigte Darstellung bzw. Ansichtsdarlegung handelt.

Der erste Absatz des Pkt. 2. des Artikels lautet:

Finanzielle Leistungen, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach [§ 32 Abs 3 AMSG](#) stehen ([§ 34 AMSG](#)), sind nach Rechtsansicht des BMF umsatzsteuerlich - unabhängig von der Rechtsform des Förderungsempfängers - als echte, nicht steuerbare Zuschüsse zu beurteilen. Dies gilt auch dann, wenn die Dienstleistungen nicht aufgrund von Förder-, sondern aufgrund von Werkverträgen erbracht werden (vgl UStR 2000 Rz 26 idgF).

Es handelt sich dabei um eine Ansichtsdarlegung (welche lt. Autor vom BMF vertreten werde), welche ohne jedwede Begründungsdarstellung oder schlussfolgernde Ableitung schriftlich niedergelegt wurde. Es ist dem Artikel also eindeutig nicht zu entnehmen, welche Grundlagen zu dieser Ansicht geführt haben; es wird lediglich gesagt, dass bei gegebenem Sachverhalt nicht steuerbare Zuschüsse vorliegen. Eine logisch ableitende Begründung ist somit nicht vorliegend bzw. dargestellt.

Weiters ist festzuhalten, dass der UFS immer wieder in seinen Entscheidungen ausführt, dass er in seinen Entscheidungen „frei“ ist und somit Richtlinien, etc., für ihn nicht bindend sind.

Dies müßte umso mehr für eine Ansichtsäußerung gelten, welche ohne jederlei Begründung getätigkt wird.

Betrachtet man nun das Arbeitsmarktservicegesetz, so ist davon auszugehen, dass die (Ursprungs)Fassung BGBl. 313/1994 in zugrundeliegendem Falle (berufungszeitbezogen) zutreffend sein wird, wobei hier die §§ 32, 33 und 34 AMSG relevant sein werden.

In § 32 Abs. 2 AMSG werden (demonstrativ) die wesentlichen, durch das AMS zu erbringenden Dienstleistungen genannt. Durch § 32 Abs. 3 AMSG wird dem AMS die Möglichkeit eingeräumt, dass die Dienstleistungen des § 32 Abs. 2 AMSG auf Grund vertraglicher Vereinbarungen, zB. durch Übertragung auf geeignete Einrichtungen, auf andere Weise zur Verfügung gestellt werden. Es besteht also die Möglichkeit die benannten Dienstleistungen an AMS-fremde Unternehmen auszulagern. Dies wird schon alleine wegen des damit verbundenen finanziellen Aufwandes für diese (üblicherweise auch gewinnorientierten) Unternehmen nicht unentgeltlich erfolgen. § 33 Z 1 AMSG sieht daher dafür finanzielle Leistungen des AMS (an diese Unternehmen) vor („Finanzielle Leistungen des Arbeitsmarktservice sind: 1. Ausgaben im Rahmen von Verpflichtungen gem. § 32 Abs. 3“).

§ 33 Z 2 AMSG sieht als weitere finanzielle Leistungen des AMS Beihilfen vor. Diese Beihilfen können (es besteht darauf gem. § 34 Abs. 3 AMSG kein Rechtsanspruch) gem. § 34 Abs. 5 AMSG, wenn die mit AMS-Dienstleistungen erbringenden AMS-fremden Unternehmen nicht (oder nicht im erforderlichen Ausmaß) die dafür entsprechenden Einrichtungen haben, diesen für die entsprechenden Errichtungs-, Erweiterungs- oder Ausstattungsinvestitionen gewährt werden.

Es handelt sich dabei lt. Gesetzestext nur um Investitionen zur Schaffung von benötigten Räumlichkeiten (Errichtungsinvestitionen) und allfällig notwendige räumliche Vergrößerungen/Erweiterungen (Erweiterungsinvestitionen) von oder zusätzlich zu bestehenden (dafür vorgesehenen) Räumen sowie um die technische und einrichtungsgegenständsmäßige Ausstattung (Ausstattungsinvestitionen).

Verbrauchsmaterialien (wie zB. Schreibpapier, Kugelschreiber, Bleistifte, allfällig zu bearbeitendes Material im Zuge etwa der Qualifizierung, etc.) sowie ua. laufende Aufwendungen fallen dem Wortsinn der letztgenannten Investition nicht darunter.

Werden derartige Beihilfen gewährt, so spricht der § 34 Abs. 8 AMSG aus, dass diese nicht als Entgelt im Sinne des UStG's 1972, BGBl. Nr. 223, anzusehen sind. Der Verweis auf das UStG 1972 findet sich bis zum 27.06.2008 in dieser Bestimmung. Mit Inkrafttreten (per 28.06.2008) der neuen Fassung des § 34 Abs. 8 AMSG erfolgt erstmalig die genannte Aussage unter Bezugnahme auf das UStG 1994. Im Streitzeitraum liegt demnach in § 34 Abs. 8 AMSG die Aussage vor, dass kein Entgelt im Sinne eines nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Gesetzes vorliege. Dass die Beihilfen kein Entgelt im Sinne des – im berufungsgegenständlichen Zeitraum gültigen – UStG's, nämlich des UStG 1994, sei, wird im Gesetzestext explizit nicht ausgeführt. Da diese Gesetzesaussage aber festhält, dass kein Entgelt im Sinne des UStG's 1972 vorliegt, also eines im Berufungszeitraum nicht mehr gültigen Gesetzes, kann somit nicht von einem Nichtvorliegen eines Entgeltes im Sinne des UStG's 1994 ausgegangen werden. Es ist also nach den allgemeinen Regeln des UStG's 1994 zu beurteilen, ob die Beihilfen ein Entgelt im Sinne dieses gültigen Gesetzes darstellen.

Demnach könnten für die in § 34 Abs. 5 AMSG taxativ genannten Investitionen betreffend der damit verbundenen Beihilfen echte (und damit nicht steuerbare) Zuschüsse vorliegen.

Nach der RZ 26 der USt-RL (deren Grundaussagen sich auch immer wieder in der Literatur widerspiegeln) liegen nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse vor, wenn Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Dies ist nur bei Vorliegen der im Vorsatz genannten Prämissen ua. dann der Fall, wenn ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt wird (zB Zuschuss zur Wohnbauförderung oder

---

*Wohnhaussanierung, zur Errichtung einer Erdgasversorgung, zur Errichtung einer Park and Ride – Anlage).*

*Nun liegt aber in gegenständlicher Causa sehr wohl ein Leistungsaustausch vor, da ja die vom AMS zu erbringenden Leistungen aufgrund des § 32 Abs. 3 AMSG durch ein AMS-fremdes Unternehmen erbracht werden und zwar aufgrund vertraglicher Vereinbarungen, also somit eines AMS-Auftrages (bei der Bw. liegt kein Handeln ohne Auftrag vor). Damit ist aber Leistungsempfänger das AMS. Es werden von diesem konkret die gewünschten Leistungen (welche ja auch eindeutig aus dem Gesetz ersichtlich sind) vorgegeben, wobei eine allfällige Gestaltungs- bzw. Umsetzungsfreiheit des beauftragten Unternehmens nicht dazu führt, dass diese Leistungen als nicht ausreichend konkretisiert anzusehen wären. So führt auch ein Werbeauftrag, der lediglich das zu bewerbende Produkt vorgibt, durch die Erfüllung desselben zu einem umsatzsteuerpflichtigen Tatbestand, auch wenn die Ausgestaltung dem Ideenreichtum und der Phantasie dem beauftragten Werbeleistungserbringer obliegt.*

*Wären also derartige Beihilfen gewährt worden, wären diese umsatzsteuerpflichtig.*

*Betreffend die unter § 33 Z 1 AMSG angeführten finanziellen Leistungen (Ausgaben im Rahmen von Verpflichtungen gem. § 32 Abs. 3 AMSG – aufgrund von Auslagerungen der Dienstleistungserbringung an andere Einrichtungen) gibt es im AMSG aber – im Gegensatz zu den Beihilfen (§ 33 Z 2 und § 34 AMSG) – überhaupt keine Aussage, dass diese kein Entgelt darstellen. Damit ergibt sich im Umkehrschluss, dass diese ein Entgelt im Sinne des UStG's darstellen.*

*Betrachtet man nun diese (unter § 33 Z 1 AMSG fallenden) Zahlungen des AMS unter Zugrundelegung des UStG's, so ergibt sich die eindeutige, schon auch bei den Beihilfen getätigte Schlußfolgerung:*

*Nun liegt aber in gegenständlicher Causa sehr wohl ein Leistungsaustausch vor, da ja die vom AMS zu erbringenden Leistungen aufgrund des § 32 Abs. 3 AMSG durch ein AMS-fremdes Unternehmen erbracht werden und zwar aufgrund vertraglicher Vereinbarungen, also somit eines AMS-Auftrages (bei der Firma D liegt kein Handeln ohne Auftrag vor). Damit ist aber Leistungsempfänger das AMS. So führt auch ein Werbeauftrag, der lediglich das zu bewerbende Produkt vorgibt, durch die Erfüllung desselben zu einem umsatzsteuerpflichtigen Tatbestand, auch wenn die Ausgestaltung dem Ideenreichtum und der Phantasie dem beauftragten Werbeleistungserbringer obliegt.*

*Betrachtet man nun auch die Rechtsprechung des UFS zu vorliegendem Thema (also „Auslagerung von AMS-Dienstleistungen an AMS-fremde Unternehmen gegen finanzielle Leistungen des AMS an diese), so ergibt sich eindeutig, dass auch diese Behörde von der Umsatzsteuerbarkeit und Umsatzsteuerpflicht diesbezüglich ausgeht. Es wird dabei auf den*

*Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 9. Jänner 2007, Zl. RV/1015-W/04, verwiesen. Diesbezüglich ist noch vorher darauf hinzuweisen, dass der UFS bei einer materiellrechtlichen Entscheidung einer Berufung gegen einen Bescheid stattgeben kann, diese abweisen kann und auch im Rahmen der Berufungsentscheidung den Bescheid in jede Richtung auch abändern kann. Aufgabe ist es somit einen rechtlich richtigen Bescheid zu erlassen und nicht nur, im Gegensatz zum VwGH, welcher grundsätzlich bloß über das Beschwerdevorbringen abspricht, völlig eingeschränkt auf die Berufungspunkte zu entscheiden. Das Mindestmaß hat wenigstens darauf abzustellen, ob die (im Berufungswege bestrittene) Entscheidung der Behörde I. Instanz als solche in ihrer Gesamtheit richtig ist.*

*In der zitierten UFS-Entscheidung, welche außerdem noch durch den VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.6.2010, Zl. 2007/13/0019, bestätigt wurde, geht der UFS eindeutig vom umsatzsteuerpflichtigen Entgeltscharakter (infolge Beauftragung durch das AMS) von AMS-Zahlungen an AMS-fremde Unternehmen - für die Erbringung von dem AMS auferlegten Dienstleistungen - aus. Die Finanzbehörde hatte diese Leistungserbringung an das AMS als umsatzsteuerpflichtig behandelt und das Vorliegen einer Umsatzsteuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 verneint. Der UFS bestätigte diese Ansicht, da er eindeutig vom Vorliegen einer Umsatzsteuerbarkeit ausging und daher nur mehr das Thema des Vorliegens oder Nichtvorliegens der Umsatzsteuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994 behandelte mit dem Ergebnis, dass diese nicht vorliege. Der UFS bestätigte somit in seiner Beurteilung der Entscheidung der Finanzbehörde I. Instanz, dass (entgegen dem zitierten Artikel von Herrn Mag. Ferdinand Rößler in der ÖStZ, Heft 23 vom 3.12.2007) eine Umsatzsteuerbarkeit gegeben ist und sah sich (daher) nur mehr veranlasst über eine eventuelle Umsatzsteuerbefreiung abzusprechen.*

*Da nunmehr in der berufungsähnigen Causa ein gleichgelagerter Fall vorliegt (hier also ebenfalls Dienstleistungen gem. § 32 Abs. 2 AMSG - auf Grund einer logischerweise zugrunde liegend müssenden Beauftragung – infolge „Auslagerung“ gem. § 32 Abs. 3 AMSG in ein AMS-fremde Unternehmen durch dieses an den Auftraggeber, also dem AMS, erbracht werden und dafür seitens des AMS „Zahlungen“ geleistet werden), wäre auch im Sinne einer einheitlichen UFS-Rechtsprechung vom Vorliegen umsatzsteuerpflichtiger Leistungen durch die Fa. D an das AMS auszugehen; die Zahlungen des AMS stellen somit ein Entgelt im Sinne des UStG's dar.*

In der am 21. September 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. die folgende Stellungnahme vorgelegt:

*„In der im Betreff angeführten Berufungssache dürfen wir im Namen und Auftrag der Fa. D (Vollmacht erteilt) und in Ergänzung zu unserem bisherigen Vorbringen folgendes ausführen:*

## **1) Sachverhalt und Streitgegenstand**

*Die Bw. betreibt seit über 30 Jahren an ihrem Betriebsstandort in U eine Schulungseinrichtung („Lehrwerkstätte“). Die Kosten der Einrichtung wurden von Beginn an zur Gänze durch Zuschüsse im Rahmen des Arbeitsmarktförderungsgesetzes (AMFG) bzw. ab 1.7.1994 im Rahmen des Arbeitsmarktservicegesetzes (AMSG) abgedeckt.*

*Die Zuschüsse wurden von der Bw. stets als echte Subventionen und daher als nicht steuerbar beurteilt. Ebenso ging das AMS, das die Zuschüsse auszahlt, stets von der Nichtsteuerbarkeit aus. Es kam bei keiner früheren Betriebsprüfung zu Beanstandungen. Erst im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2001 wurde vom Prüfer die Meinung vertreten, es liege ein Leistungsaustausch vor.*

*Strittig im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens ist daher die umsatzsteuerliche Beurteilung der Zuschüsse. Die Bw. vertritt die Auffassung, dass es sich um nicht der Umsatzsteuer unterliegende, "echte" Zuschüsse handelt. Das Finanzamt meint hingegen, es liege ein Leistungsaustausch vor.*

## **2) Rechtsgrundlagen der Förderung der Lehrwerkstätte durch das AMS**

- *Grundlage für die seinerzeitige Errichtung der Lehrwerkstätte war eine Vereinbarung zwischen der Bw. und der Republik Österreich, vertreten durch den Bundesminister für Arbeit und Soziales und dieser vertreten durch das Landesarbeitsamt Niederösterreich aus dem Jahr 1975. Dieser Vertrag wurde mehrmals erneuert, der letztgültige Vertrag stammt vom 30.6.1994 und liegt der Abgabenbehörde vor. Wie in unserer Berufung ausführlich dargelegt, hatte die Bw. ein unternehmerisches Interesse an der Führung der Lehrwerkstätte; insbesondere aufgrund des Werbeeffekts und Imagegewinns für das Unternehmen und aufgrund des Bedarfs an gut ausgebildeten Facharbeitern.*
- *Es gelang der Bw. damals - aufgrund des volkswirtschaftlichen Nutzens und der regionalen Bedeutung der Lehrwerkstätte - mit dem Bund eine vollständige Kostenübernahme zu vereinbaren. Mit dem erwähnten Vertrag hat sich nämlich die Republik Österreich verpflichtet, die laufenden Kosten der von D eingerichteten Schulungseinrichtung zur Gänze durch Zuschüsse im Rahmen des AMFG abzudecken (vgl. Präambel, 2. Absatz). Konkret wird im Vertrag ausgeführt, dass die Gesellschaft bei Einhaltung der im Rahmen der Führung des Ausbildungszentrums vorgeschriebenen Auflagen Beihilfen nach den §§ 21 Abs. 4 und 26 Abs. 2 bis 4 AMFG erhält.*
- *§ 47a AMFG bestimmt, dass Beihilfen, die von der Arbeitsmarktverwaltung (u.a.) aufgrund der §§ 21 und 26 AMFG bezahlt werden, kein Entgelt iSd. UStG 1972 darstellen. Diese explizite Bestimmung wurde erst 1985 in das AMFG eingefügt, und zwar rückwirkend per 1.1.1973. Daraus wird evident, dass es sich nur um eine bloß klarstellende Bestimmung*

handeln kann und die Nichtsteuerbarkeit der Beihilfe sich bereits aus den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts ergibt.

- Der Vertrag zwischen der Bw. und der Republik Österreich wurde noch unter Verweis auf das AMFG geschlossen, obwohl die maßgeblichen Bestimmungen (§§ 21 und 26 AMFG) bereits einen Tag nach Vertragsunterzeichnung -und zwar mit Inkrafttreten des Arbeitsmarktservicegesetzes ("AMSG" - BGBI. 313/1994), nicht mehr dem Rechtsbestand angehörten. Der Vertrag wurde in unveränderter Form beibehalten und ist heute noch so in Kraft.

### **3) Zum Begriff der "Beihilfe"**

- Das AMSG unterscheidet, im Unterschied zum AMFG, zwischen "Beihilfen" nach den §§ 34 bis 38 AMSG (§ 33 Z 2 AMSG) und "Ausgaben" im Rahmen von Verpflichtungen nach § 32 Abs. 3 AMSG (§ 33 Z 1 AMSG).
- Beihilfen nach dem AMSG gelten nach § 34 Abs. 8 AMSG nicht als Entgelt iSd. Umsatzsteuergesetzes 1972.
- Beihilfen iSd. § 34 AMSG sind einmalige oder wiederkehrende finanzielle Leistungen an und für Personen, die (unter anderem) dem Zweck der beruflichen Aus-oder Weiterbildung oder der Vorbereitung auf eine Arbeitsaufnahme dienen. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des AMSG stellen klar, dass die neuen Regelungen eine Flexibilisierung der Möglichkeiten zur Gewährung von Beihilfen bewirken sollen. Nach den beispielhaften Aufzählungen in den erläuternden Bemerkungen zu § 34 AMSG können Beihilfen (unter anderem) zur Träger-und teilnehmerbezogenen Förderung von kurzmäßigen und betrieblichen Schulungsmaßnahmen gewährt werden. Aus der Aufzählung in den Erläuternden Bemerkungen wird klar, dass Förderungen iSd. § 34 AMSG nicht nur an Einzelpersonen, sondern auch an Einrichtungen gewährt werden können, wenn diese arbeitspolitisch sinnvolle Aktivitäten leisten.
- Aus alledem ist zu schließen, dass nicht nur die Förderung von Errichtungs-, Erweiterungs- und Ausstattungsinvestitionen, sondern auch die Abdeckung der laufenden Sach- und Personalkosten im konkreten Fall in Form von Beihilfen nach § 34 AMSG erfolgt.
- Dies deckt sich mit der Auskunft des AMS über die Abwicklung der Zahlungen: Die Bw. erstellt jährlich ein Budget, welches von der Buchhaltungsagentur des Bundes auf rechnerische und vom AMS Niederösterreich, Abteilung Förderungen, auf sachliche Richtigkeit geprüft wird. Die Prüfung erfolgt als "Projektprüfung eines Förderfalles"; nach erfolgter Prüfung wird die Förderung bewilligt. Es handelt sich also klar nicht um die Zahlung bezogener Leistungen, sondern um die Gewährung von Beihilfen. Auch die

*Tatsache, dass die Bw. kein marktübliches Entgelt (mit Gewinnmarge) erhält, sondern bloß Kosten abgedeckt werden, belegt das Vorliegen von einer Beihilfe.*

- *Ebenso für die Einordnung als Beihilfe nach § 34 AMSG spricht, dass in dem zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltenden AMFG die fraglichen Zahlungen als "Beihilfen" bezeichnet wurden; § 21 Abs. 3 altes AMFG lautete: "Für Einrichtungen, die Maßnahmen gem. § 19 Abs. 1 fit a oder b (d.h. berufliche Ausbildung, Berufsvorbereitung, Arbeitstraining etc.) durchführen, können Zuschüsse bis zur Höhe des ihnen entstehenden Personal- und Sachaufwandes als **Beihilfen gewährt** werden". Durch das Inkrafttreten des AMSG per 1.7.1994 ist es weder in den fraglichen Bestimmungen noch in der tatsächlichen Abwicklung zu einer maßgeblichen inhaltlichen Änderung gegenüber dem Geltungszeitraum des Vorgängergesetzes AMFG gekommen -die Erläuternden Bemerkungen sprechen sogar von einer Erweiterung des Beihilfenbegriffs. Es kann daher nicht zu einer Umqualifizierung desselben Sachverhalts von einer Beihilfe in ein Leistungsentgelt kommen.*

#### **4) Umsatzsteuerliche Einordnung der an die Bw. bezahlten Förderungen**

- *Bereits aus der expliziten Bestimmung in § 34 Abs. 8 UStG ergibt sich die Nichtsteuerbarkeit der an die Bw. bezahlten Beihilfen.*
- *Aber auch nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts ergibt sich nichts anderes -die Bestimmung in § 34 Abs. 8 AMSG hat insoweit nur klarstellenden Charakter, weil Beihilfen bereits nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts mangels Vorliegens eines Leistungsaustausches nicht steuerbar sind.*
- *Wie in der Berufung ausführlich dargestellt, liegt im vorliegenden Fall eine echte Subvention (Zuschuss) vor, die bei Einhaltung der entsprechenden, im Vertrag festgelegten Auflagen gewährt wird. Dies nicht zuletzt deshalb, weil der Zuschuss nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz oder bestimmten Leistungen steht, sondern bloß der Deckung von Unkosten dient. Die Abwicklung in der vorliegenden Form erfolgt seit Gründung der Lehrwerkstätte; es gab nie einen Zweifel an der Beurteilung als echter Zuschuss.*
- *In dieselbe Richtung geht auch das BMF; in den Umsatzsteuerrichtlinien (Rz 26) wird ausgeführt, dass selbst finanzielle Leistungen, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach § 32 Abs. 3 AMSG stehen (also wohl Ausgaben iSd. § 33 Z 1 AMSG und nicht Beihilfen iSd. § 33 Z 2 AMSG darstellen) nicht als Leistungsentgelt, sondern als echter Zuschuss anzusehen sind. Dies gilt nach den UStR selbst dann, wenn diese Leistungen nicht aufgrund von Fördervereinbarungen, sondern aufgrund von Werkverträgen erbracht werden. Dieselbe Meinung wird in der Fachliteratur vertreten (Rössler, ÖStZ 2007, 568).*

## 5) Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamts vom 10.2.2011

- *Der Vertreter des Finanzamts führt in seiner Stellungnahme vom 10.2.2011 aus, § 34 Abs. 8 AMSG sei nicht anwendbar, da sich diese Bestimmung nur auf das UStG 1972 und nicht auf das hier anwendbare UStG 1994 beziehe. Dem ist entgegen zu halten, dass nach § 28 Abs. 8 UStG Verweise in anderen Bundesgesetzen auf das UStG 1972 als solche auf das UStG 1994 gelten.*
- *Der Vertreter des Finanzamts meint weiters, dass nur der Ersatz von Errichtungs-, Erweiterungs- und Ausstattungsinvestitionen unter die Beihilfen nach § 34 fallen, nicht jedoch der Ersatz der laufenden Sach- und Personalkosten. Tatsächlich sind sämtliche Zahlungen an die Fa. D. als Beihilfen nach § 34 AMSG einzustufen - siehe oben.*
- *Wenn der Vertreter des Finanzamts in seinem Schreiben vom 10.2.2011 meint, es handle sich bei dem oben erwähnten Fachartikel von Rössler um die Privatmeinung des Autors und nicht die offizielle Meinung des BMF, dann übersieht er, dass der Autor sich in seinem Fachartikel Rz 26 UStR, und somit auf die Meinung des BMF, bezieht.*
- *Zu dem vom Vertreter des Finanzamts als Stützung seiner Argumentation angeführten UFS-Judikatur (UFS vom 9.1.2007, RV/1015-W/04) ist anzumerken, dass in diesem Judikat die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches gar nicht strittig war (es ging nur um die Frage einer etwaigen Steuerbefreiung) und somit das Judikat mangels Vergleichbarkeit für den hier fraglichen Punkt keine Relevanz hat."*

Der Geschäftsführer der Bw. erläuterte in der Berufungsverhandlung, dass die Bw. als international tätiger Anlagenbauer aufgrund des in den 1970er Jahren herrschenden Facharbeitermangels ein eigenbetriebliches Interesse an der Führung des Ausbildungszentrums hatte und hier eine Lehrwerkstatt für Erwachsene entstanden sei.

Mag. D. von der Förderabteilung des Arbeitsmarktservice erklärte, dass lediglich die angefallenen Kosten subventioniert worden seien, jedoch keine Gewinntangente der Bw. Weiters gab er bekannt, dass sämtliche Zahlungen des AMS im Streitzeitraum an die Bw. Beihilfen im Sinn des § 34 AMSG gewesen seien.

Die Bw. beantragte die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 wie in den aufgehobenen Erstbescheiden festzusetzen und hinsichtlich des Jahres 2002 die Hinzurechnung laut Betriebsprüfung in Höhe von € 231.073,- abzuziehen.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass nach seiner Ansicht ein Teil der Zahlungen als Dienstleistungen gemäß § 32 AMSG zu beurteilen seien. Gemäß § 34 Abs. 5 AMSG dürften nur Beihilfen für Ausstattungsinvestitionen und nicht für Personalaufwand und sonstige laufende

Kosten gewährt werden. § 34 Abs. 1-4 AMSG beträfen nur Arbeitslose als Leistungsempfänger.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. vertrat die Ansicht, dass laufende Kosten und Personalaufwand unter § 34 Abs. 2 AMSG fallen und verwies diesbezüglich auf die erläuternden Bemerkungen zu dieser Gesetzesstelle. Die ersten Absätze des § 34 AMSG beträfen nach Ansicht der Bw. auch Unternehmen.

Der Vertreter des AMS erklärte, dass, wenn am freien Markt Leistungen zugekauft werden, das AMS Werkverträge abschließe. Im Fall der Bw. sei dies nicht möglich gewesen, da diese Art der Leistung am freien Markt nicht angeboten worden sei, weshalb hier entsprechende Beihilfen gewährt worden seien.

Die Vertreterin des AMS führte aus, dass seit der Betriebsprüfung nunmehr Bruttoförderungen gewährt werden und die Umsatzsteuer bis zur Klärung des Rechtsstreites auf einem Sparbuch hinterlegt werde. Eine eventuelle Nachzahlung im gegenständlichen Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 2002 würde das AMS übernehmen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass § 34 Abs. 8 AMSG auf keinen konkreten Paragraphen des UStG Bezug nehme, weshalb § 28 Abs. 8 UStG 1994 nicht anzuwenden sei. Nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes sei von einem Leistungsaustausch auszugehen und nicht von einer echten Subvention.

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

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die von der Republik Österreich, vertreten durch das Bundesministerium für Arbeit und Soziales, dieses vertreten durch das Landesarbeitsamt Niederösterreich, an die Bw. in den Jahren 1997 bis 2002 aufgrund eines Vertrages bezahlten Beträge zur Deckung der Personal- und Sachaufwendungen für die Führung eines Ausbildungszentrums als Beihilfen im Sinn des § 34 Abs. 8 AMSG anzusehen sind und daher nicht als Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994 gelten oder ob sie aufgrund eines Leistungsaustausches der 20%igen Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

***Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:***

In U wird auf dem Gelände der Bw. seit 1975 ein Ausbildungszentrum in Form einer Lehrwerkstätte betrieben. Zwischen der Republik Österreich, vertreten durch das Bundesministerium für Arbeit und Soziales, dieses vertreten durch das Landesarbeitsamt Niederösterreich, und der Bw. wurde letztmals im Jahr 1994 ein Vertrag abgeschlossen, in welchem geregelt ist, dass der Bw., welcher seit 1975 die Durchführung von Maßnahmen der beruflichen Schulung und Ausbildung von Arbeitskräften übertragen worden war, die

---

laufenden Personal- und Sachaufwendungen für das Ausbildungszentrum zur Gänze durch Zuschüsse im Rahmen des AMFG ersetzt werden.

Der Vertrag regelt Folgendes:

Die Kapazität des Ausbildungszentrums umfasst 38 Schulungsplätze, es besteht aus einer Lehrwerkstatt und einem Sozialtrakt.

Die beweglichen Maschinen, Geräte und Einrichtungsgegenstände werden von der Bw. ausschließlich aus Mitteln der Arbeitsmarktverwaltung angeschafft. Nach Ablauf des Vertrages stehen sämtliche bewegliche Anschaffungen, welche aus den Mitteln der Arbeitsmarktverwaltung angeschafft wurden zur freien Verfügung des Landesarbeitsamtes Niederösterreich und ein Verwertungserlös fiele der Republik Österreich zu.

Die Bw. verpflichtet sich zur ständigen Führung des Ausbildungszentrums, wobei nur Schulungen des Landesarbeitsamtes Niederösterreich durchzuführen sind.

Nach dem Vertrag sind die ständigen Ausbildner in ein Dienstverhältnis der Bw. zu nehmen. Die Verträge bedürfen der Zustimmung durch das Landesarbeitsamt Niederösterreich. Mit der Lehrtätigkeit beauftragt die Bw. das WIFI NÖ.

Das Personal und sämtliche Einrichtungen sind ausschließlich für das Ausbildungszentrum zu verwenden.

Bis 31. Oktober jeden Jahres muss die Bw. dem Landesarbeitsamt einen vom Ausbildungsleiter erstellten Budgetvoranschlag für das folgende Jahr zur Genehmigung vorlegen. Ebenso hat eine Abrechnung der zur Verfügung gestellten Betriebsmittel bis 31. Mai des Folgejahres zu erfolgen.

Die Republik Österreich verpflichtet sich, die gesamten von ihr genehmigten und anerkannten Personal- und laufenden Sachaufwandskosten für die Führung des Ausbildungszentrums zu übernehmen. Die Bezahlung erfolgt quartalweise im vorhinein gegen jährliche Verrechnung.

Die Republik Österreich verpflichtet sich zur Vergütung von S 67,- pro m<sup>2</sup> des Ausbildungszentrums, sowie zur Übernahme vereinbarter Betriebskosten für die Lehrwerkstätte.

In den Streitjahren 1997 bis 2002 wurde das Ausbildungszentrum bzw. die Lehrwerkstatt auf dem Gelände der Bw. betrieben.

Die Bw. bezog von Landesarbeitsamt Niederösterreich in den Streitjahren 1997 bis 2002 folgende Gesamtbeträge (in Schilling) als Ersatz für die Personal- und Sachaufwendungen, Vermietung und Personalgestellung. Diese in den Streitjahren geleisteten Zahlungen stellen

nach Auskunft des Vertreters des Arbeitsmarktservice Niederösterreich in der mündlichen Berufungsverhandlung Beihilfen im Sinn des § 34 AMSG dar.

Jahr	Gesamtbetrag	Miete Werkstätte	Personal	Maschinen
1997	6.731.390,44	1.000.900,59	3.440.988,80	2.290.111,87
1998	6.320.792,00	1.360.000,00	3.503.923,00	1.456.869,00
1999	491.064,00	76.448,00	265.474,00	149.142,00
2000	577.794,00	76.448,00	276.300,00	225.046,00
2001	645.714,00	75.566,00	313.000,00	257.148,00
2002	608.276,00	75.322,00	301.881,00	231.073,00

Der im Jahr 1994 zwischen der Bw. und der Republik Österreich abgeschlossene Vertrag war im Streitzeitraum 1997 bis 2002 gültig.

Dieser Vertrag bezieht sich auf die Regelung des § 47a Arbeitsmarktförderungsgesetzes 1968, BGBl. 31/1969, wonach Beihilfen, die von der Arbeitsmarktverwaltung zum Zwecke der Arbeitsmarktförderung unmittelbar an Unternehmer gezahlt werden, kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972 darstellen. Ab 29. April 1994 trat das Arbeitsmarktservicegesetz (BGBl. 313/1994) in Geltung, in welchem die wortidene Regelung in dessen § 34 Abs. 8 enthalten ist.

Gemäß § 28 Abs. 8 UStG 1994 gilt, dass, wenn sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972 BGBl. 223/1972 beziehen, an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 BGBl. 663/1994 treten.

Die vom Landesarbeitsamt Niederösterreich bezahlten Beträge wurden seitens der Bw. nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Hinsichtlich der von der Bw. angeschafften Geräte und Maschinen hat die Bw. sich die diesbezügliche Vorsteuer abgezogen.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 wurden erklärungsgemäß erlassen.

Im Jahr 2003 hat die Betriebsprüfung abweichend von der Meinung der Bw., wonach sie selbst das Ausbildungszentrum betreibt, festgestellt, dass ihrer Ansicht nach das Ausbildungszentrum wirtschaftlich vom Arbeitsmarktservice betrieben wird, daher ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem AMS erfolgt und hat in den Streitjahren die Anteile der vom AMS an die Bw. gezahlten Beträge, welche auf die Maschinen und

Geräteanschaffung entfallen der Umsatzsteuer unterzogen und die Bemessungsgrundlage für die Entgelte und die 20%ige Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 daher erhöht:

Jahr	Erhöhung Entgelte 20%
1997	2.290.11,87
1998	1.456.869,00
1999	149.142,00
2000	225.046,00
2001	257.148,00
2002	231.073,00

Außerdem wurden im Jahr 2001 die Aufwendungen der Bw. betreffend die Vorsteuer hinsichtlich der Errichtungskosten eines neu errichteten Komplexes, welcher vermietet wurde, um € 30.783,94 gekürzt, da das Finanzamt die Ansicht vertrat, dass das unecht steuerbefreite AMS diesen Komplex mietete.

Die Bw. erhab Berufung und erklärte, dass sie selbst mit eigenem Personal, im eigenen Gebäude und von ihr angeschafften Maschinen und Geräten das Ausbildungszentrum betreibe und seitens des Landesarbeitsamtes hiefür quartalsweise Beihilfen gemäß § 47a AMFG bzw. § 34 Abs. 8 AMSG erhalte, welche aufgrund der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen kein Entgelt darstellen und daher nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt die Umsatzsteuerbescheide insofern abgeändert, als zusätzlich zur bisherigen Verrustung der Aufwendungen für Maschinen und Geräte nun auch die Beträge für die Aufwendungen für die Personalgestellung und Vermietung der Umsatzsteuer unterzogen wurden, sodass folgende Beträge zusätzlich als Entgelt angesetzt wurden.

Jahr	USt Miete	USt Personal
1997	1.000.900,59	3.440.988,80
1998	1.360.000,00	3.503.923,00
1999	76.448,00	265.474,00
2000	76.448,00	276.300,00

2001	75.566,00	313.000,00
2002	75.322,00	301.881,00

### **Rechtliche Würdigung:**

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.

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

§ 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 regelt, dass außerdem auch alles, was der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, zum Entgelt gehört. Nach § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 gilt beim Leistungserbringer nicht nur die Gegenleistung des Leistungsempfängers, sondern auch ein von dritter Seite gewährter Zuschuss als Entgelt.

Im Allgemeinen ist eine unentgeltliche Gewährung von Zuwendungen unüblich. Nur dann, wenn weder ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch zwischen fremden Personen, noch eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmens an den Zuschussgeber vorliegt, stellt dieser Zuschuss eine Prämie dar, die dem Unternehmen gegeben worden ist, um es zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen, und ist daher als öffentliche Subvention und nicht als Entgelt für empfangene Güter oder Leistungen anzusehen ist (VwGH vom 23.1.1996, [95/14/0084](#)).

Die Umsatzsteuer ist eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen. Dadurch, dass der Bw., die sich zur Durchführung von Maßnahmen der beruflichen Schulung und Ausbildung von Arbeitskräften im Rahmen eines Ausbildungszentrums vertraglich verpflichtet hat, Beihilfen gewährt werden, wird im allgemeinen Interesse der Förderung des Arbeitsmarktes gehandelt.

Die zu beurteilenden Zuwendungen wurden im öffentlichen Interesse zur Arbeitsmarktförderung durch Schulungen gegeben.

Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist, dass zwischen Leistung und Gegenleistung eine innere Verknüpfung besteht, das bedeutet, dass eine Leistung erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten und die Gegenleistung aufgewendet wird, um die Leistung zu erhalten. (Ruppe, UStG 1994, § 1 Tz 63).

Echte Subventionen sind demgegenüber Zuwendungen, die Unternehmen gewährt werden, um sie zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen. Solche Zuwendungen werden ohne Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben und sind daher auch nicht Entgelt für eine Lieferung oder 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 (*Kolacny/Mayer*, UStG, §1 Tz 10). Gleichgültig ist, ob die Gegenleistung vom Leistungsempfänger oder einem Dritten erbracht wird (Entgelt von dritter Seite) oder ob die Gegenleistung auf privatrechtlicher oder öffentlich rechtlicher Grundlage beruht (*Ruppe*, UStG 1994, § 1 Tz 59).

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlicher Seite erhält, sind je nach Sachverhalt

- a) Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt)
- b) Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (so genannter unechter Zuschuss)
- c) direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (wenn diesem ein Anspruch zusteht und bloß der Zahlungsweg abgekürzt wird) oder
- d) kein Leistungsentgelt (so genannter echter Zuschuss; *Ruppe*, UStG 1994, § 4 Tz 114).

Direktes Leistungsentgelt des Zuschussgebers liegt vor, wenn der Unternehmer den „Zuschuss“ als Gegenleistung für eine Leistung erhält, die er dem Zuschussgeber gegenüber erbringt. Das ist der Fall, wenn die Leistung eine eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt, wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt. Erforderlich ist somit, dass sich der Zuschussempfänger zu einem Verhalten verpflichtet, das nicht nur die Subventionsbedingungen erfüllt, sondern das dem Zuschussgeber als Gegenleistung für den Zuschuss einen konkreten Nutzen verschafft (*Ruppe*, UStG 1994, § 4 Tz 115).

Die Tatsache, dass das mit dem Zuschuss geförderte Verhalten auch im öffentlichen Interesse liegt, bewirkt für sich allein ebenso wenig eine Leistung an den Zuschussgeber, wie die Erfüllung der mit der Zuschussgewährung verbundenen Auflagen oder Bedingungen (*Ruppe*, UStG 1994, § 4 Tz 116). Bei Subventionen ist die Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und -auflagen einzuhalten, keine Leistung. Die Grenze zur Leistung wird jedoch überschritten, wo der Subventionsgeber seine Leistung an Bedingungen knüpft, deren Erfüllung ihm selbst einen speziellen Nutzen verschafft (*Ruppe*, UStG 1994, § 1 Tz 24).

Ein Zuschuss ist als Entgelt von dritter Seite anzusehen, wenn ihn der Unternehmer als (zusätzliche) Gegenleistung für eine umsatzsteuerliche Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger erhält. Es wird ein unmittelbar wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch gefordert. Der Zuschussgeber muss ein zusätzliches Entgelt deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt (*Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz 117*). Es soll genügen, wenn der Zuschuss allgemein mit der Gesamtleistung des Unternehmers in Zusammenhang steht, ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung soll nicht erforderlich sein. Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- oder Preispolitik gewährt.

Fällt der Zuschuss unter keine der vorstehenden Fallgruppen, ist er nicht als Leistungsentgelt anzusehen (*Ruppe, UStG 1994, § 4 Tz 122*). Als nicht steuerbare Zuschüsse werden solche zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgüter, zur Deckung der Unkosten des Zuschussempfängers angesehen oder Zuschüsse, durch die der Zuschussempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln angeregt werden soll.

Die Berufungsbehörde kann es dahin gestellt lassen, ob nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 eine echte oder unechte Subvention (*für das Vorliegen einer echten Subvention neben dem bereits angesprochenen Artikel von Rößler eintretend HÖFLE, Arbeitsmarktförderungen – steuer- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung, FS 1997, 139*) vorliegt, da nach der ausdrücklichen Bestimmung der im Berufungszeitraum anzuwendenden § 34 Abs. 8 AMSG die erwähnte Beihilfen „nicht als Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 223“ (d.h. auch nicht als Entgelt i.S.d.UStG 1994, § 28 Abs. 8 UStG 1994, sowie § 34 Abs. 8 AMSG i.d.F. BGBl. I Nr. 82/2008) gelten.

Im vorliegenden Berufungsfall wurden aufgrund eines schriftlichen Vertrages vom Landesarbeitsamt Niederösterreich Beihilfen gemäß der §§ 21, 26 und 47a AMFG bzw. § 34 Abs. 8 AMSG nach vorheriger Genehmigung quartalsweise in den Streitjahren an die Bw., welche gemäß § 19 Abs. 1 lit. a und lit. b AMFG Maßnahmen der beruflichen Schulung und Ausbildung von Arbeitskräften durchführt, ausbezahlt, um die Sach- und Personalaufwendungen des Ausbildungszentrums zu ersetzen.

§ 47a AMFG idF BGBl. 185/1985 bestimmte, dass Beihilfen, die von der Arbeitsmarktverwaltung aufgrund der § 21 und § 26 AMFG zum Zwecke der Arbeitsmarktförderung unmittelbar an Unternehmer, die Maßnahmen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz durchführen, gewährt werden, sowie Beträge, die aus Mitteln der Arbeitslosenversicherung für die berufliche Ausbildung oder Schulung von Personen im Rahmen der Arbeitsmarktförderung an Unternehmer, die Maßnahmen gemäß § 19 Abs. 1 lit. a

und lit. b durchführen, geleistet werden, kein Entgelt im Sinnes des Umsatzsteuergesetzes 1972 darstellen.

§ 34 Abs. 8 AMSG in der Fassung des BGBl. 313/1994 regelt allgemein, dass Beihilfen, die aufgrund dieses Bundesgesetzes zu Zwecken der Arbeitsmarktförderung gewährt werden, kein Entgelt iSd UStG 1972, BGBl. 223 darstellen; in der Fassung des BGBl. 182/2008 wird auf das UStG 1994 abgestellt.

Handelt es sich im vorliegenden Berufungsfall um Beihilfen i.s.d. § 34 AMSG stellt sich die Frage eines allfälligen Leistungsaustausches zwischen der Bw. und dem Landesarbeitsamt Niederösterreich nicht mehr, die Zahlungen als Beihilfen zufolge der gesetzlichen Spezialregelung des Arbeitsmarktförderungsgesetzes bzw. des Arbeitsmarktservicegesetzes kein Entgelt darstellen und somit hiefür keine Umsatzsteuer zu entrichten ist, ohne das hievon der Vorsteuerabzug berührt wird.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die vorliegende schriftliche Vereinbarung zwischen dem Landesarbeitsamt Niederösterreich und der Bw. die Basis einer Rechtsbeziehung, aufgrund derer sich die Bw. zur Erfüllung von Auflagen verpflichtet und im Gegenzug sich das Landesarbeitsamt verpflichtet, Beihilfen im Sinne der Gesetze der Arbeitsmarktförderung an die Bw. auszubezahlen. *Die Förderung entspricht etwa jener, die auch Lehrwerkstätten gewährt wird; dass die Förderung von Lehrwerkstätten unter § 34 AMSG fällt, wird auch in der Literatur vertreten (vgl. Pichelmayer, Die Lehrwerkstättenförderung des AMS, ASoK 1997, 323).*

§ 34 AMSG lautete in der im Berufungszeitraum anzuwendenden Fassung:

„Beihilfen

*§ 34.(1) Sofern Dienstleistungen im Sinne des § 32 zur Erfüllung der sich aus § 29 ergebenden Aufgaben nicht ausreichen, sind unter Beachtung der im § 31 Abs. 5 erster Satzgennanten Grundsätze einmalige oder wiederkehrende finanzielle Leistungen an und für Personen (Beihilfen) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu erbringen.*

*(2) Solche Beihilfen dienen im Besonderen dem Zweck*

- 1. die Überwindung von kostenbedingten Hindernissen der Arbeitsaufnahme,*
- 2. eine berufliche Aus- oder Weiterbildung oder die Vorbereitung auf eine Arbeitsaufnahme,*
- 3. die (Wieder)eingliederung in den Arbeitsmarkt und*
- 4. die Aufrechterhaltung einer Beschäftigung zu fördern.*

*(3) Auf Beihilfen besteht kein Rechtsanspruch.*

(4) für Beihilfen, deren Zweck die Abgeltung des Lohnausfalles bei Kurzarbeit ist, gelten die Bestimmungen des Arbeitsmarktförderungsgesetzes.

(5) Sofern für Dienstleistungen gemäß § 32 Abs. 3 die entsprechenden Einrichtungen nicht oder nicht im erforderlichen Ausmaß vorhanden sind, können Beihilfen für entsprechende Errichtungs-, Erweiterungs- oder Ausstattungsinvestitionen gewährt werden.

(6) Für Hochschulausbildungen oder Ausbildungen an einer Lehranstalt, deren Lehrprogramme zu staatlich anerkannten Lehrzielen führen, dürfen keine Beihilfen des Arbeitsmarktservice zuerkannt werden. Diese Bestimmung gilt nicht, soweit der Verwaltungsrat im Hinblick auf die besonders schwierige Lage auf dem Arbeitsmarkt in Ermangelung eines anderen geeigneten Beitrages zur dauerhaften Lösung des Arbeitsplatzproblems solche finanziellen Leistungen für bestimmte Personengruppen im Sinne des § 31 Abs. 3 für zulässig erklärt hat. Allfällige Schülerbeihilfen, Studienbeihilfen und andere für den gleichen Zweck gewährte Zuwendungen sind bei der Zuerkennung derartiger finanzieller Leistungen zu berücksichtigen.

(7) Der Verwaltungsrat hat über Vorschlag des Vorstandes Grundsätze hinsichtlich der näheren Voraussetzungen sowie der Art, Höhe und Dauer der Beihilfen festzulegen. Dabei ist auf die arbeitsmarktpolitischen Zielvorgaben des Bundesministers für Arbeit, Soziales (§ 59 Abs. 2.) Bedacht zu nehmen.

(8) Beihilfen gelten nicht als Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBI. Nr. 223."

Aus den Erläuternden Bemerkungen zu § 34 AMSG ergibt sich, dass im Rahmen finanzieller Leistungen (Beihilfen) an und für Personen als Förderung von kurzmäßigen und betrieblichen Schulungsmaßnahmen seitens des Arbeitsmarktservice gezahlt werden können.

Die Formulierung des § 34 Abs. 1 AMSG „an und für Personen“ besagt eindeutig, dass nicht nur den Arbeitssuchenden selbst („an“) Beihilfen nach § 34 AMSG ausgezahlt werden können, sondern auch an (natürliche oder juristische) Personen Beihilfen gewährt werden können, die den Zwecken des § 34 Abs. 2 AMSG entsprechend Arbeitssuchenden („für“) zugute kommen. Hierbei treten die Investitionsbeihilfen (§ 34 Abs. 5 AMSG) neben die Beihilfen i.s.d. § 34 Abs. 2 AMSG.

Im gegenständlichen Fall wurden diese Beihilfen auch tatsächlich in den Streitjahren an die Bw. bezahlt. Das Ausbildungszentrum der Bw. in U ist beim Arbeitsmarktservice Niederösterreich als Förderfall erfasst.

Dem Finanzamt, welches die Ansicht vertritt, dass die finanziellen Leistungen seitens des Arbeitsmarktservice an die Bw. keine Beihilfen darstellen, sondern als Ausgaben im Rahmen von Verpflichtungen gemäß § 32 Abs.3 AMSG Dienstleistungen sind, ist entgegenzuhalten,

dass § 32 Abs. 3 AMSG vertragliche Vereinbarungen zur Übertragung der Aufgaben des § 32 Abs. 2 AMSG betrifft und diesbezügliche Werkverträge zum Gegenstand hat.

*§ 32 AMSG in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung lautete:*

*„2. Hauptstück*

*Dienstleistungen*

*§ 32 (1) Das Arbeitsmarktservice hat seine Leistungen in Form von Dienstleistungen zu erbringen, deren Zwecke die Vermittlung von Arbeitssuchenden auf offene Stellen, die Beschäftigungssicherung und die Existenzsicherung im Sinne des § 29 ist.*

*(2) Dienstleistungen zur Vorbereitung, Ermöglichung oder Erleichterung einer solchen Vermittlung oder Beschäftigungssicherung sind im Besonderen*

*1. Information über den Arbeitsmarkt und die Berufswelt.*

*2. Beratung bei der Wahl des Berufes.*

*3. Unterstützung bei der Herstellung oder Erhaltung der Vermittlungsfähigkeit von Arbeitskräften.*

*4. Unterstützung der Qualifizierung von Arbeitskräften und*

*5. Unterstützung von Unternehmen bei der Suche und Auswahl geeigneter Arbeitskräfte sowie der Gestaltung der innerbetrieblichen Arbeitskräfteplanung.*

*6. Unterstützung von Arbeitssuchenden bei der Suche und Auswahl eines Arbeitsplatzes und*

*7. Unterstützung von Unternehmen und Arbeitskräften bei der Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen.*

*(3) Soweit das Arbeitsmarktservice Dienstleistungen im Sinne des Abs. 2 nicht selbst bereitstellen kann oder deren Bereitstellung unzweckmäßig oder unwirtschaftlich wäre, hat es dafür Vorsorge zu treffen, dass solche Leistungen auf Grund vertraglicher Vereinbarungen zB durch Übertragung an geeignete Einrichtungen, auf andere Weise zur Verfügung gestellt werden. Dabei dürfen schutzwürdige Interessen Dritter im Sinne des § 1 Abs. 1 des Datenschutzgesetzes nicht verletzt werden.*

*(4) Dienstleistungen sind grundsätzlich kostenlos. Für besondere Dienstleistungen, wie Testung und Vorauswahl von Bewerbern oder spezielle Werbemaßnahmen und Maßnahmen der Personalberatung für Betriebe, kann der Verwaltungsrat ein angemessenes Entgelt festsetzen, das dem Arbeitsmarktservice zufließt. Dienstleistungen für Arbeitnehmer, Arbeitslose und Arbeitssuchende sind jedenfalls kostenlos zu erbringen.*

---

*(5) Sofern Dienstleistungen des Arbeitsmarktservice unter die Bestimmungen des § 9 des Arbeitsmarktförderungsgesetzes, BGBl. Nr. 31/1969 fallen, gelten für sei die Bestimmungen der §§ 10, 11, 13 und 14 des Arbeitsmarktförderungsgesetzes."*

Die in § 32 Abs.3 AMSG genannten Dienstleistungen betreffen jedoch nicht die berufliche Ausbildung in dem von der Bw. geführten Ausbildungszentrum. Wie sich aus den Erläuternden Bemerkungen zu § 32 AMSG ergibt, geht es beim Dienstleistungsangebot des § 32 Abs. 3 AMSG um die Betreuungsabläufe von Information, Beratung und Unterstützung bei der Erlangung eines Arbeitsplatzes. Ziel der Maßnahmen ist Herbeiführung und Sicherung von Beschäftigungsverhältnissen, nicht jedoch die Ausbildung in betriebseigenen Lehrwerkstätten. Unterstützung von Betrieben umfasst hier Betreuung der offenen Stellen und Suche nach Arbeitskräften.

Ein Vertrag i.S.d. § 32 Abs. 3 AMSG wurde nicht abgeschlossen; der Wille der Parteien war eindeutig auf eine Beihilfengewährung i.S. d. § 34 AMSG gerichtet. Anders als bei Dienstleistungen i.S.d. § 32 Abs. 3 AMSG wurden der Bw. vom Arbeitsmarktservice nur Selbstkosten refundiert, eine Gewinnkomponente – wie bei einem Dienstleistungsvertrag üblich – wurde nicht vergütet. Ob der Abschluss von Dienstleistungsverträgen oder die Gewährung von Beihilfen aus der Sicht der Arbeitsmarktverwaltung zweckmäßiger ist, hat nicht die Finanzverwaltung zu prüfen.

Wenn die Betriebsprüfung die Ansicht vertritt, dass in wirtschaftlicher Hinsicht das Landesarbeitsamt Niederösterreich das Ausbildungszentrum führt, so ist dies nicht zutreffend, da die Bw. entscheidet, welche Maschinen für die Ausbildung angeschafft werden, diese auch anschafft und auch die Ausbildungsleiter aus den Reihen der bei ihr angestellten Dienstnehmer zur Verfügung stellt. Die Tatsache, dass das Landesarbeitsamt Niederösterreich die Kosten für Personal- und Sachaufwand ersetzt, hat nicht zur Folge, dass das Landesarbeitsamt das Ausbildungszentrum führt, sondern bedeutet nur, dass in Entsprechung der vertraglichen Vereinbarung ein Kostenersatz stattfindet. Auch dass das Landesarbeitsamt dem Kauf der von der Bw. vorgeschlagenen Maschinen zustimmt und die Dienstverträge der Ausbildner genehmigt, bedeutet keine Führung des Ausbildungszentrums durch das Landesarbeitsamt, sondern geschieht in Erfüllung der Regelungen des Vertrages.

Die Mitarbeiter des Arbeitsmarktservice Niederösterreich haben in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt, dass an die Bw. Beihilfen im Sinn des § 34 AMSG in den Streitjahren ausbezahlt wurden.

Diese Beihilfen gelten aufgrund der gesetzlichen Regelung im Arbeitsmarktförderungsgesetz bzw. im Arbeitsmarktservicegesetz nicht als Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, sodass sie nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

Auf den Einwand der Bw., dass bei der vorliegenden Beihilfenzahlung durch das AMS an die Bw. aufgrund der Spezialbestimmung des § 47a AMFG bzw. § 34 Abs. 8 AMSG kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliege, wurde vom Finanzamt vorgebracht, dass nach seiner Meinung in § 34 Abs. 8 AMSG die Aussage enthalten sei, dass kein Entgelt im Sinne eines nicht mehr dem Rechtsbestand befindlichen Gesetzes, vorliege.

Dieser Ansicht ist entgegen zu halten, dass die im § 47a AMFG und § 34 Abs. 8 AMSG mit Bezug auf das Umsatzsteuergesetz 1972 getätigte Aussage, wonach bei Beihilfenauszahlung kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliege, durch die Bestimmung des § 28 Abs. 8 UStG 19994, wonach an Stelle der Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1972 die entsprechenden Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 treten, sehr wohl auch im Berufungszeitraum auf das Umsatzsteuergesetz 1994 zutrifft.

Es ergibt sich auch aus § 34 Abs. 8 AMSG idF BGBl. I 82/2008, dass mit dem Verweis das UStG idgF gemeint war.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung diesbezüglich angestellten Überlegungen des Vertreters des Finanzamtes sind nicht nachvollziehbar.

In der Entscheidung des UFS vom 15.2.2011 RV/1257-L/07 wird ausgeführt, dass 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, nicht steuerbar sind.

Die von der Berufungsbehörde vertretene Rechtsansicht deckt sich im Ergebnis mit jener des BMF, über die von *Rößler*, Veranstaltung von Kursen für das AMS durch ein privates Bildungsinstitut; umsatzsteuerliche Behandlung der Zahlungen des AMS – Vorsteuerabzug, ÖStZ 2007/1171, 568, berichtet wurde. Diesem Artikel liegt eine in der Findok intern für die Finanzverwaltung verlautbarte „Info“ des BMF 22.2.2007, INFO/0003-FB USt/07, zugrunde. Es grenzt an Mutwillen, wenn das Finanzamt in seiner Stellungnahme suggeriert, es handle sich hierbei nicht um die Wiedergabe der Rechtsansicht des BMF.

Der Hinweis des Finanzamtes in seiner Stellungnahme auf die Entscheidungen UFS vom 9.1.2007, RV/1015-W/07, sowie VwGH vom 30.6.2010, [2007/13/0019](#), geht ins Leere, da Gegenstand dieser Verfahren ausschließlich die Frage war, ob die Abhaltung von Kursen durch die dortige Berufungswerberin bzw. Beschwerdeführerin für das AMS gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 UStG 1994 (Umsatzsteuerbefreiung für Schulen oder Privatlehrer) steuerfrei sei. Die Frage des Vorliegens nicht steuerbarer Subventionen bzw. die Anwendung von § 47a

---

AMFG bzw § 34 Abs. 8 AMSG war nicht Gegenstand dieses Verfahrens; offenbar wurden mit der dortigen Berufungswerberin Dienstleistungsverträge nach § 32 AMSG abgeschlossen.

Aus den oben angeführten Gründen war den Berufungen für die Jahre 1997 bis 2002 Folge zu geben und die vom AMS an die Bw. geleisteten Zahlungen als Beihilfen gemäß § 34 AMSG nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen. Eine Vorsteuerkürzung ist nicht vorzunehmen.

Die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 ist entsprechend den ursprünglichen Umsatzsteuerbescheiden vom 10. August 1998 (Umsatzsteuer 1997), vom 12. Oktober 1999 (Umsatzsteuer 1998), vom 10. Oktober 2000 (Umsatzsteuer 1999), vom 20. August 2001 (Umsatzsteuer 2000) und vom 16. Oktober 2002 (Umsatzsteuer 2001) vor der Wiederaufnahme des Verfahrens (und nicht wie in den Umsatzsteuerbescheiden vom 22. Oktober 2003 bzw. in den Berufungsvorentscheidungen vom 6. Dezember 2004) festzusetzen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 wird antragsgemäß die Umsatzsteuerhinzurechnung durch die Betriebsprüfung korrigiert, hier wird auf das beigeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 8. November 2011