



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 4

GZ. RV/0616-L/09,  
miterledigt RV/0617-L/09 und  
RV/0618-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inXY, vertreten durch Stb, vom 10. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. August 2008 betreffend **Umsatzsteuer 2005 bis 2007** sowie **Einkommensteuer 2005 und 2006** und vom 1. April 2010 betreffend **Umsatzsteuer 2008** entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

**Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer 2005 und 2006 bleiben unverändert.**

**Die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 werden gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt.**

### Entscheidungsgründe

1. Der Berufungswerber ist im Bereich der Personenbeförderung selbständig tätig. Unter anderem werden im Auftrag der Republik Österreich und den Gemeinden AundB Schüler- und Kindertageskindertransporte durchgeführt.
2. Im Anhang zur Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2006 teilte der Berufungswerber mit **Schriftsatz vom 20. Februar 2008** mit, dass er die Umsätze für Schülerfreifahrten und Kindertageskindertransporte, die er bisher dem ermäßigten Steuersatz unterworfen habe, im

Jahr 2006 nicht berücksichtigt hätte, da es sich dabei um nicht steuerbare Umsätze (Zuschuss von dritter Seite) handle.

Für die Schülerfreifahrten der Marktgemeinde A erhalte er einerseits einen direkten Fahrtkostenzuschuss nach dem FLAG von der Finanzlandesdirektion Linz und andererseits einen Zuschuss von der Marktgemeinde A. Die Selbstbehalte der Schüler, die direkt an den Berufungswerber entrichtet werden, würden auch weiterhin der 10 %igen Umsatzsteuer unterworfen werden.

**3.** Im Zuge einer **Außenprüfung** stellte der Prüfer fest, dass in den Jahren 2005, 2006, 2007 sowie in den Monaten 1-5/2008 die Erlöse aus Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr (nicht im Linienverkehr) als nicht steuerbar behandelt worden seien. Diese Erlöse seien jedoch dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu unterziehen:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>1-5/2008</b>
Fahrtenerlöse, brutto	76.891,20 €	238.879,80 €	193.864,24 €	76.963,93 €
Netto (=USt-Bemessungsgrundlage)	69.901,09 €	217.163,45 €	176.223,85 €	69.967,21 €

Bei der Ermittlung des Gewinns fand die Umsatzsteuer als Passivpost steuerliche Berücksichtigung.

**4.** Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2005 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte mit **Bescheiden vom 19. August 2008** die **Umsatzsteuer für die Jahre 2005, 2006, 2007 und für 01-05/2008** sowie die **Einkommensteuer 2005 und 2006** im Sinne der Prüferfeststellungen fest, wobei hinsichtlich Umsatzsteuer 2007 eine vorläufige Veranlagung nach § 200 BAO erfolgte.

**5.** Die gegen die Sachbescheide erhobene **Berufung vom 10. Oktober 2008** wurde Folgendermaßen begründet:

Bei den Zuschüssen von dritter Seite (FLD Linz, Marktgemeinde A) handle es sich um echte nicht steuerbare Zuschüsse und seien aus diesem Grund nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

*„Der Betriebsprüfer weist auf das Erkenntnis des VwGH 2322/76 vom 15.3.1977 hin, wonach Beförderungsunternehmen, die Schülerfreifahrten durchführen, nicht als Zuschussberechtigte iSd zweiten Satzes des § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1972 anzusehen sind und hat somit den unechten Zuschuss als Entgelt von Dritter Seite zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Die bisherige Ausnahmeregelung*

des § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1972 für bundesgesetzlich geregelte Zuschüsse, die dem Zuschussberechtigten aus öffentlichen Kassen oder aus Mitteln bundesgesetzlich errichteter Fonds gewährt wurden, ist mit dem UStG 1994 außer Kraft getreten, da die Beschränkung auf bundesgesetzlich geregelte Zuschüsse vom VfGH als gleichheitswidrig erkannt wurde. Nach dem UStG 1994 ist der Fahrpreisersatz an Verkehrsunternehmen gem. § 30 f Abs 1 FLAG als echter nicht steuerbarer Zuschuss zu behandeln und somit nicht als Leistungsentgelt anzusehen. Er zählt somit nicht zur Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1994 gehört zum Entgelt auch, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt. Dies gilt nicht für echte Zuschüsse (nach AÖF 229/1994), wonach als echte nicht steuerbare Zuschüsse der Fahrpreisersatz an Verkehrsunternehmen gem. § 30 f Abs 1 FLAG gewertet werden und diese Kostenersätze eben – ohne nähere Begründung – als nicht steuerbar bewertet werden. Mein Klient erbringt durch die Beförderung der Schulkinder bzw. Kindergartenkinder Leistungen an die Kinder. Diese Leistungen werden durch den Selbstbehalt der Kinder nicht kostendeckend abgegolten. Zur Abdeckung des restlichen Fahrpreises gewährt die Republik Österreich (Finanzlandesdirektion Linz bzw. die o.g. Gemeinden) einen Zuschuss und zwar einen genau festgelegten Zuschuss, der sich nach der zurückgelegten Wegstrecke orientiert. Darin ist eine – vom Leistungsaustausch losgelöste – Zweckbestimmung zu sehen, zumal es im öffentlichen Interesse der Republik Österreich bzw. der Gemeinden liegt, die Schüler- und Kindergartentransporte sicherzustellen.

Im § 30 f Abs 1 FLAG sind die Fahrpreisersätze sowohl der Verkehrsunternehmen des öffentlichen Verkehrs als auch die Verkehrsunternehmen, die Schüler im Gelegenheitsverkehr zur und von der Schule befördern, geregelt. Der Betriebsprüfer stützt sich auf das Erkenntnis des VfGH 2322/76 vom 15.3.1977, wonach die Sonderregelung, dass bundesgesetzlich geregelte Zuschüsse nicht zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt gehören, auf Transportunternehmer nicht anzuwenden sei. Aus meiner Sicht und auch aus der Sicht meines Klienten liegt hier allerdings insofern Gleichheitswidrigkeit vor, zumal damit die gleiche Leistung bzw. Nichtleistung (nämlich die Zielsetzung des Gesetzgebers, die im § 30a genannten Personen aus den Mitteln Familienlastenausgleichsfonds eine finanzielle Entlastung bei den Kosten, die aus einem Schulbesuch von Kindern durch den Schulweg erwachsen, zu gewähren) umsatzsteuermäßig zwischen Verkehrsunternehmen des öffentlichen Verkehrs und Verkehrsunternehmen des Gelegenheitsverkehrs unterschiedlich behandelt werden würde. Denn wie im o.z. Erkenntnis angeführt, wird im Fall der Schülerfreifahrten durch die Übernahme der Kosten der Schülerbeförderung durch die Republik Österreich der Anspruch nach § 30a FLAG berechtigten Personen erfüllt. Zuschussberechtigt bleibt der Schüler bzw. das Kindergartenkind, unabhängig ob die Beförderungsleistung von einem Verkehrsunternehmen des öffentlichen Verkehrs oder von einem Transportunternehmen durchgeführt wird. Entgelt von dritter Seite liegt aber nur dann vor, wenn der Zuschuss vom Dritten (Republik Österreich bzw. Gemeinden) direkt dem leistenden Unternehmer gewährt wird. Gewährt der Dritte direkt dem Abnehmer der Leistung (Schüler bzw. Kindergartenkinder) selbst den Zuschuss, damit dieser in die Lage versetzt wird, die bezogene Leistung zu finanzieren, liegt kein Entgelt von dritter Seite vor. Dies entspricht auch dem wirtschaftlichen Zweck des Zuschusses, der nicht eine Transportleistung entgelten soll, sondern lediglich Kosten abdecken soll, die meinen Klienten

*in die Lage versetzen, die Leistung ohne Berechnung eines besonderen (zusätzlichen) Entgeltes bereitzustellen. Zudem hat mein Klient keinen Anspruch auf kostendeckendes Entgelt, sondern liegt lediglich ein Anspruch auf Zuschuss zu den eigenen Kosten vor und somit löst dieser Zuschuss für sich keine gesonderte Umsatzsteuerpflicht aus.*

*Auch der Beweis der Vorlage eines (anonymisierten) Vertrages aus dem laufenden Jahr, in dem die Umsatzsteuer dezidiert ausgewiesen wird, ist für mich für den prüfungsrelevanten Zeitraum nicht ausreichend, zumal mein Klient Verträge hat, indem diese Umsatzsteuer im prüfungsrelevanten Zeitraum dezidiert eben (noch) nicht ausgewiesen ist. Nur jener Vertrag der Republik Österreich mit meinem Klienten vom 26.9.2007 für das Schuljahr 11.9.2006 bis 6.7.2007 führt erstmals an, dass sich die Gesamtvergütung incl. 10 % USt versteht, wobei auch in diesem Vertrag die Umsatzsteuer betragsmäßig nicht ausgewiesen ist und somit meines Erachtens nicht dem UStG entspricht. Die Unterscheidung Zuschuss als Entgelt von dritter Seite und Zuschuss als Entgelt des Leistungsempfängers war nach dem UStG 1972 von Bedeutung, weil sich die Ausnahmegvorschrift des § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1972 für bundesgesetzlich geregelte Zuschüsse nur auf Entgelte von dritter Seite bezog. Der wirtschaftliche Zusammenhang ist aus der Zweckwidmung und aus den Auflagen abzuleiten. Bei Zuschüssen aus öffentlichen Kassen ist in Grenzfällen eher von einem echten Zuschuss und nicht von einem Leistungsentgelt auszugehen. Der Verwaltungsgerichtshof argumentiert in seinen Entscheidungen oft doppelgleisig und widersprüchlich (vgl. VwGH 15.3.1977, 235/77, sowie VwGH vom 27.11.1978, 2217/77). Meiner Kanzlei liegt auch ein Schreiben der Finanzlandesdirektion für OÖ (Geschäftsabteilung 6, GZ USt 31011-6/98) in Bezug auf eine Anfrage vom 10. Dezember 1998 vor, wonach die Finanzlandesdirektion zur Anfrage betreffend Kindergartentransporte folgende Stellungnahme abgibt: Das Bundesministerium für Finanzen hat mitgeteilt, dass der Zuschuss der Landesregierung zur Beförderung von Kindergartenkindern im öffentlichen Interesse gegeben wird und daher nicht umsatzsteuerbar ist. Auch die geübte Praxis der OÖ Finanzverwaltung hat sich in den vergangenen Jahren geändert. So hat beispielsweise eine Gemeinde ein Recht auf Vorsteuerabzug aus den Transportkosten grundsätzlich nur dann, wenn durch den Transport ein selbständiger Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs 3 UStG begründet wird. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist ein Betrieb gewerblicher Art ua aber nur dann anzunehmen, wenn die Einnahmen aus dem Kindergartentransport die Bagatellgrenze von jährlich € 2.900,00 (netto) erreichen, wobei der VwGH ausdrücklich festhält, dass Subventionen und Zuschüsse hierbei nicht zu berücksichtigen sind. Die bisher seitens der OÖ Finanzverwaltung geübte Praxis, wonach bei der Ermittlung der Bagatellgrenze auch Transportzuschüsse des Landes OÖ zu berücksichtigen sind, wird aufgrund einer im Jahr 2007 erfolgten Änderung der Rechtsauffassung durch den Bundesweiten Fachbereich für Umsatzsteuer nicht mehr weiter aufrecht erhalten. Im Ergebnis bedeutet dies, dass in jenen Fällen, in denen Gemeinden den Kindergarten nicht selbst führen, allein anhand der eingehobenen Elternbeiträge zu beurteilen ist, ob die Bagatellgrenze überschritten wird. Die Zuschüsse des Landes OÖ werden demnach hierbei nicht berücksichtigt, da die Zuschüsse selbst nicht umsatzsteuerbar sind. Nach Ansicht des Bundesweiten Fachbereichs für Umsatzsteuer liegen diese Zuschüsse im öffentlichen Interesse und dienen zur Deckung der Unkosten."*

**6.** Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat im **Juni 2009** zur Entscheidung vorgelegt.

**7.** Am **1. April 2010** erließ das Finanzamt den Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2008 gemäß § 200 Abs 1 BAO (erklärungsgemäß) vorläufig. Nach Angaben der steuerlichen Vertreterin (Schreiben vom 2. November 2011) wurden die strittigen Vergütungen in der Umsatzsteuererklärung 2008 bereits der (10%igen) Umsatzbesteuerung unterworfen.

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

#### **1. Umsatzsteuer 2008**

Der (vorläufige) Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 vom 1. April 2010 ist an die Stelle des angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides vom 19. August 2008 getreten, weshalb gemäß § 274 BAO die gegen den Festsetzungsbescheid erhobene Berufung vom 10. Oktober 2008 auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2008 gerichtet gilt (VwGH 04.06.2008, 2004/13/0124).

#### **2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt**

Der Berufungswerber führt als selbständiger Personenbeförderer auf Grundlage eines Rechtsverhältnisses mit der Republik Österreich (§ 30 f FLAG 1967) bzw im Auftrag der Gemeinden A und B Schüler- und Kindergartentransporte im **Gelegenheitsverkehr** durch. Auf Grund der mit der Republik Österreich jährlich geschlossenen Verträge, verpflichtete sich der Berufungswerber, mit den von ihm im Gelegenheitsverkehr betriebenen Kraftfahrzeugen, die vom Finanzamt Linz konkret genannten Schüler zu befördern. Als Gegenleistung für diese Beförderungsleistungen erhielt der Berufungswerber einerseits von der Republik Österreich eine **Vergütung**, welche sich aus den Kilometerpreisen, der Anzahl der Tageskilometer, der zu befördernden Kinder und der Schultage ergab und in Monatsraten zur Auszahlung gelangte und andererseits einen Betrag von 19,60 € pro Schüler, der als **Eigenanteil** von den Erziehungsberechtigten der Schüler an den Berufungswerber geleistet wurden. Darüber hinaus verpflichtete sich der Berufungswerber, der Republik Österreich die erhaltene Vergütung für jene Schultage zurückzuerstatten, an denen die vereinbarte Beförderungsleistung unterblieben ist.

Der Sachverhalt ist soweit unbestritten. In Streit steht vielmehr die Rechtsfrage, ob die von der Republik Österreich und den Gemeinden erhaltenen Vergütungen für die Beförderung der Schüler/Kindergartenkinder im Gelegenheitsverkehr im Rahmen der Schülerfreifahrten dem

ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen sind oder als nicht umsatzsteuerbare, echte Zuschüsse zu behandeln sind.

### 3. Gesetzliche Grundlagen

#### 3.1. Unionsrecht

Nach **Art 73 der MwSt-SystRL** umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der **unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen**.

Diese Bestimmung der MwSt-SystRL betrifft u.a. Fallkonstellationen mit drei Beteiligten, nämlich der öffentlichen Einrichtung, die die Subvention gewährt, dem Wirtschaftsteilnehmer, der die Subvention erhält, und dem Empfänger der vom subventionierten Wirtschaftsbeteiligten erbrachten Dienstleistung (EuGH 13.06.2002, Rs. C-353/00, „*Keeping Newcastle Warm Ltd.*“, RdNr. 23). Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung ist dabei alles, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird (EuGH 03.03.1994, Rs. C-16/93, „*Tolsma*“; 13.06.2002, Rs. C-353/00, „*Keeping Newcastle Warm Ltd.*“). Nach Ansicht des EuGH (22.11.2001, Rs. C-184/00, „*Office des produits wallons ASBL*“) ist der Begriff „*unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subventionen*“ dahin auszulegen, dass er nur die Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder von Dienstleistungen sind und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt worden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, anhand der ihm unterbreiteten Tatsachen festzustellen, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt.

Eine Dienstleistung ist daher nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein **unmittelbarer Zusammenhang** besteht. Daraus folgt, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art 2 Abs 1 der MwSt-SystRL "gegen Entgelt" erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (EuGH 03.03.1994, Rs. C-16/93, „*Tolsma*“). Zudem muss der **Leistungsempfänger identifizierbar** sein. Er muss einen Vorteil (verbrauchbaren Nutzen) erhalten, der zu einem

Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (EuGH 29.02.1996, Rs. C-215/94, „*Mohr*“).

### 3.2. Nationales Recht

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.

**§ 4 Abs 1 UStG 1994 idgF** normiert, dass der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 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 (Solleinnahme).

Nach **Absatz 2 Ziffer 2** gehört zum Entgelt auch

*„2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt“* (sog. **Entgelt von dritter Seite**).

**§ 30f Abs 3 lit a FLAG idF BGBl. I Nr. 110/2004**, bestimmt, dass der Bundesminister für Jugend und Familie ermächtigt ist, *„mit Verkehrsunternehmen, die Schüler im Gelegenheitsverkehr zur und von der Schule befördern, Verträge abzuschließen, wonach der Bund die Kosten für die Schülerbeförderung unter Beachtung des Umsatzsteuergesetzes übernimmt, wenn für die Schülerbeförderung kein geeignetes öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht und sich der Erziehungsberechtigte des zu befördernden Schülers dazu verpflichtet, für diese Beförderung einen Pauschalbetrag von 19,60 Euro als Eigenanteil für jedes Schuljahr an das jeweilige Verkehrsunternehmen zu leisten, wodurch sich die vom Bund zu leistende Gesamtvergütung entsprechend verringert.“*

### 4. Rechtliche Würdigung

**4.1.** Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches, der zur Annahme eines steuerbaren Umsatzes im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 führt, ist – **sowohl nach Unionsrecht als auch nach nationalem Recht** – dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert - mag es auch (zum Teil) von einem Dritten geleistet worden sein (**Entgelt von dritter Seite**) – ein **unmittelbarer Zusammenhang** besteht.

So vertritt auch der **Verwaltungsgerichtshof** in ständiger Rechtsprechung die Ansicht (zB 02.02.2000, 97/13/0101; 04.10.1995, 93/15/0117; 21.10.1993, 91/15/0156; 20.01.1992, 91/15/0055), dass ein von dritter Seite gewährter Zuschuss dann zum Entgelt im Sinne des § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1994 (bzw 1972) gehört, wenn der Zuschuss in einem unmittelbaren

wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch steht, der zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger stattfindet. Dies ist dann der Fall, wenn der Dritte ein zusätzliches Entgelt deshalb gewährt, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung bewirkt.

Zur selben Rechtsansicht gelangte auch der **Bundesfinanzhof** (BFH). In seinem Urteil vom **18.12.2008 (V R 38/06)** erläuterte er die Grundsätze, nach denen bewertet werden muss, ob Zuschüsse aus öffentlichen Kassen umsatzsteuerpflichtig sind. Die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerpflicht sieht der BFH in Anlehnung an die Judikatur des EuGH vor allem in der Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers und im unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenwert.

An einem Leistungsaustausch bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es nach Auffassung des Gerichtshofes jedoch dann fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein – aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen – dient und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist. Der Zuschuss wird in diesen Fällen zur Förderung des leistenden Unternehmers und nicht im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers gezahlt. Allerdings steht der Umstand allein, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt, der Steuerbarkeit nicht schon entgegen. Entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustausches sein kann (in diesem Sinne auch VwGH 28.10.2008, 2006/150131).

In seinem Urteil vom **25.11.1986, V R 109/78**, erkannte der **BFH** für Recht, dass Beihilfen der Landesregierung an Personenbeförderungsunternehmen nach den Abgeltungsrichtlinien zum Ausgleich der Mindereinnahmen aus der verbilligten Beförderung von Schülern, Studenten und Lehrlingen **(zusätzliche) Entgeltszahlungen eines anderen** für die Beförderungsleistungen im Ausbildungsverkehr sind.

Dabei nimmt er eine Abgrenzung zwischen echten und die der Preisauffüllung dienenden unechten Zuschüsse vor. Während Zahlungen an den leistenden Unternehmer, die aus öffentlichen Kassen gewährt werden, um ihn aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemein politischen Gründen nicht vom Markt auszuschließen, als echte Zuschüsse von der Bemessungsgrundlage ausgenommen sind, sind Zahlungen des Dritten als (steuerpflichtiger) **unechter Zuschuss** zu beurteilen, wenn der Leistungsempfänger auf die Zahlung einen Rechtsanspruch hat, der Zuschuss an ihn in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gezahlt oder zumindest überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers geleistet wird. Der Gerichtshof gelangte schließlich zu dem Schluss, dass



die an den Leistenden gezahlten Beihilfen der öffentlichen Hand, die zum Ausgleich der durch die Schülerbeförderung entstandenen Mindereinnahmen gewährt wurden, überwiegend im Interesse der Schüler geleistet wurden und daher als Entgelt von dritter Seite einer Besteuerung zu unterwerfen sind.

Hinsichtlich der Zuschüsse, die ein Bundesland einer Gemeinde für die Beförderung von Kindern zum Zwecke des Kindergartenbesuchs gewährt, kam der **Verwaltungsgerichtshof** (21.10.1993, 91/15/0156; 17.09.1996, 93/14/0055) zum Ergebnis, dass diese als Entgelt von dritter Seite der Umsatzsteuer unterliegen, weil die Gewährung des Zuschusses erkennbar so mit einem konkreten Leistungsaustausch verknüpft ist, dass ohne die konkrete Beförderung von Kindern zum Zwecke des Kindergartenbesuches der Landeszuschuss nicht gewährt worden wäre.

**4.2.** Im Berufungsfall besteht zivilrechtlich einerseits ein (vertragliches) Schuldverhältnis zwischen dem Berufungswerber und der Republik Österreich zur Erbringung der Beförderungsleistung an einen Dritten (Schüler) sowie ein Schuldverhältnis zwischen dem Berufungswerber und dem Schüler durch Zahlung seines Entgeltanteils, womit der Schüler einen zivilrechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Durchführung der Beförderung erwirbt. Andererseits besteht bei Zutreffen der Tatbestandsvoraussetzungen ein (öffentlich rechtlicher) Rechtsanspruch des Schülers gegenüber der Republik auf Erhalt der Schülerfreifahrt für die Strecke zwischen Wohnung und Schule.

Der Schüler erhält damit einen konkreten Vorteil, nämlich eine hinsichtlich Zeitraum und Wegstrecke genau determinierte Beförderungsleistung, die vom Berufungswerber als leistender Unternehmer durchgeführt wird. Dieser erhaltene Nutzen führt zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts (siehe dazu EuGH 29.02.1996, Rs. C-215/94, „*Mohr*“). Das selbe gilt auch für die Beförderung von Kindergartenkinder.

Die Zahlungen der Republik bzw der Gemeinden an den Berufungswerber als Entgelt von dritter Seite sind somit erkennbar mit einem **konkreten Leistungsaustausch** verknüpft. Zum einen wäre die Vergütung ohne die konkrete Beförderung von Schülern und Kindern zum Zwecke des Kindergarten- bzw Schulbesuchs nicht gewährt worden, zum anderen hätte der Berufungswerber die in Rede stehenden Beförderungsleistungen ohne die Zahlungen des Dritten zweifelsfrei nicht erbracht. Dafür spricht auch der vertragliche Passus, wonach sich der Berufungswerber verpflichtet hat, der Republik Österreich die erhaltene Vergütung für jene Schultage zurückzuerstatten, an denen die vereinbarten Beförderungsleistungen unterblieben sind.

Die von der Republik Österreich und den Gemeinden an den Berufungswerber geleisteten Zahlungen wurden daher vom Berufungswerber als Gegenleistung für die durchgeführten/noch durchzuführenden Beförderungen empfangen, die er gegenüber genau identifizierbaren Leistungsempfängern, nämlich Schülern und Kindergartenkinder erbracht hat. Auf Grund dieses **unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges** stellen sich die an den Berufungswerber geleisteten (unechten) Zuschüsse als Teil des Entgelts im Sinne des § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1994 dar.

Zu keinem anderen Ergebnis würde auch ein Sachverhalt führen, bei dem der Leistungsempfänger, nämlich der Schüler bzw dessen gesetzlicher Vertreter die vom Staat gewährte Vergütung für die Schülerfreifahrt persönlich erhalten hätte und nicht der Berufungswerber. Auch bei dieser Sachlage hätte der Berufungswerber das gesamte Beförderungsentgelt der Umsatzsteuer unterwerfen müssen.

**4.3.** Da die Ungewissheit weggefallen ist, werden die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 gemäß § 200 Abs 2 BAO für **endgültig** erklärt.

**4.4.** Hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 ergeben sich keine Änderungen, da die Passivierung der Umsatzsteuer aufrecht bleibt.

**4.5.** Abschließend ist noch auf Folgendes hinzuweisen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist gemäß Art 18 Abs 1 B-VG an bestehende und ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze gebunden. Erlässe der Finanzverwaltung stellen daher mangels ordnungsgemäßer Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Unabhängigen Finanzsenat beachtlichen Rechtsquellen dar und vermögen folglich auch keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen (VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139).

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken (Verletzung des Gleichheitssatzes infolge einer Ungleichbehandlung der Beförderungen durch Verkehrsunternehmen im Gelegenheitsverkehr im Vergleich zu Beförderungen durch Verkehrsunternehmen im öffentlichen Verkehr) wird darauf hingewiesen, dass eine verfassungskonforme Interpretation nur insoweit zulässig ist, als der klare Wortlaut des Gesetzes dem nicht widerspricht. Der Wortlaut der hier in Zweifel gezogenen Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1994 ist jedoch so eindeutig, dass eine verfassungsgemäße Interpretation im Sinne der Berufungsausführungen den Auslegungsspielraum der Referentin überschreiten würde. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Regelung steht ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen des Gesetzesprüfungsverfahrens und nicht dem Unabhängigen Finanzsenat zu.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. November 2011