



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Wimberger, über die Revision des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach in 2130 Mistelbach an der Zaya, Mitschastraße 5, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. Juni 2015, Zl. RV/7101405/2013, betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2011 (mitbeteiligte Partei: M GmbH in P, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Mitbeteiligte betreibt in der Rechtsform einer GmbH das Museumszentrum A. Gesellschafterin der Mitbeteiligten war zunächst zu 100% die Gemeinde A, ab Anfang 2009 ist sie nur mehr zu 49% beteiligt. Gegenstand des Unternehmens ist - entsprechend der Erklärung über die Errichtung der GmbH vom 2. Jänner 2007 - u.a. die Schaffung und der Betrieb eines Museums. Das Museumszentrum wurde im Mai 2007 fertiggestellt. Die Liegenschaften waren zunächst im Eigentum der Gemeinde A und wurden an die Mitbeteiligte vermietet. Im Jahr 2009 wurden die Liegenschaften an die Mitbeteiligte veräußert.
- 2 Die Mitbeteiligte erhielt aufgrund von Förderverträgen in den Jahren 2007 und 2008 jährlich einen Betrag von 400.000 € und in den Jahren 2009 bis 2011 jährlich einen Betrag von 200.000 € von der Gemeinde A.

==



3 In den Förderverträgen wurde u.a. geregelt:

4 a) Fördervertrag zwischen dem Land X („Förderer“) und der Gemeinde A („Fördernehmer“) vom 24. Oktober bzw. 13. Dezember 2006:

„I. Gegenstand dieses Fördervertrages sind die Aktivitäten des Fördernehmers bzw. einer von ihm mehrheitlich beherrschten Betriebsfunktion (z.B. Ges.m.b.H.) für das [Museumszentrum A] im Vertragszeitraum.

II. Dieser Vertrag gilt ab dem Jahr 2006 auf unbestimmte Zeit.

III. Die Förderung für den Betrieb beträgt pro Jahr € 200.000,-- und setzt ab 2007 eine gleich hohe Förderung der [Gemeinde A] voraus.

Zusätzlich wird für notwendige Infrastrukturinvestitionen ein einmaliger Betrag von € 600.000,-- nach Bedarf und Anforderung gegeben. ...

IV.2. Bedingung für die Auszahlung der jährlichen Förderung ist die erfolgte ordnungsgemäße Vorlage der Abrechnung des dem Förderjahr vorausgehenden Jahres sowie eines Jahresprogramms und eines ausgeglichenen detaillierten Jahresvoranschlages des laufenden Jahres gemäß Punkt XV. ...

VII. Der Fördernehmer übernimmt eine der Investition angemessene Betriebspflicht und garantiert jedenfalls den Betrieb des [Museumszentrum A] gemäß bestehender Grundkonzeption auf 40 Jahre. ...

IX: Die Förderung des Förderers ist ein Beitrag zur Kostendeckung. Sollte aus diesem Fördervertrag nach Ablauf des Vertragszeitraums ein Überschuss bzw. Gewinn verbleiben, ist die überhöht ausbezahlte Förderung anteilig an den Förderer rückzuerstatten. Es wird darauf hingewiesen, dass eine Reduktion der Ausgaben und/oder eine Erhöhung der Einnahmen des Fördernehmers und die dadurch eintretende Erhöhung des Finanzierungsanteils des Förderers nur in Ausnahmefällen toleriert werden kann. ...

XX. Dieser Vertrag kann von jedem Vertragspartner unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr per 31.12. eines jeden Jahres ohne Angabe von Gründen mittels eingeschriebenem Brief gekündigt werden.

Der Fördernehmer verzichtet auf die Ausübung dieses Kündigungsrechts für die Dauer der Betriebspflicht gemäß Punkt VII, sodass er diesen Vertrag erstmals nach Ablauf von 40 Jahren Betrieb aufkündigen kann. ...“

5 b) Fördervertrag zwischen der Gemeinde A („Förderer“) und der Mitbeteiligten („Fördernehmer“) vom 8. Jänner 2008:

„I. Gegenstand dieses Fördervertrages sind die Aktivitäten des Fördernehmers für das [Museumszentrum A] im Vertragszeitraum.



II. Dieser Vertrag gilt ab sofort auf unbestimmte Zeit.

III. Die vom Land [X] mit dem Fördervertrag [...] der [Gemeinde A] zugesagten jährlichen Fördermittel (€ 200.000,-- jährlich indexgesichert) werden immer umgehend nach Eintreffen der Teilbeträge auf dem Konto der [Gemeinde A] an die BetriebsgmbH weiter geleitet.

Bedingung für die Weiterleitung ist die erfolgte ordnungsgemäße Vorlage der Abrechnung des dem Förderjahr vorausgehenden Jahres sowie eines Jahresprogramms und eines ausgeglichenen detaillierten Jahresvoranschlages des laufenden Jahres durch die BetriebsgmbH an die [Gemeinde A].

Auch sämtliche sonstige laut obgenanntem Vertrag [...] dem Fördernehmer betreffende Verpflichtungen für die Betriebsförderung sind von der BetriebsgmbH einzuhalten. [...]

IV: Die Förderung der [Gemeinde A] für den Betrieb beträgt gemäß Gemeinderatsbeschluss vom 13. Dezember 2006 € 200.000,-- (€ 100.000,-- und € 100.000,-- gedeckelt an Barmittel bzw. Dienst- und Sachleistungen). Die Gelder werden nach Maßgabe der im Gemeindevoranschlag enthaltenen Mittel ausbezahlt. [...]“

- 6 c) Fördervertrag zwischen der Gemeinde A („Förderin“) und der Mitbeteiligten („Fördernehmerin“) vom 18. Dezember 2008 (ohne Überschriften):

„I.1. Gegenstand dieses Fördervertrages sind die Aktivitäten der Fördernehmerin für das [Museumszentrum A] im Sinne der Umsetzung des kulturpolitischen Rahmenkonzeptes vom 18.12.2008 in der jeweils geltenden Fassung.

II.1. Dieser Vertrag beginnt mit 01. Jänner 2009 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

III.1. Als Finanzierungsbeitrag der Förderung wird ab 01. Jänner 2009 eine jährliche Förderung von EUR 200.000,00 ... vereinbart, ...

VI. 3. Die Förderung der Förderin ist ein Beitrag zur Kostendeckung. ...“

- 7 Das Finanzamt behandelte diese Förderungen in den Bescheiden, mit denen die Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2011 festgesetzt wurde, als steuerpflichtiges Entgelt. Es ging von einer Leistungsbeziehung zwischen der Gemeinde A und der Mitbeteiligten aus. Die Zahlungen würden nur deshalb getätigt, weil die Mitbeteiligte sich verpflichtet habe, das Museum zu betreiben, und dies für einen Zeitraum von 40 Jahren. Die Gegenleistung der Mitbeteiligten bestehe somit in der Betriebsführung des Museums im Interesse, auf Grund eines Wunsches und des daraus resultierenden Auftrages der



Gemeinde. Die Gemeinde habe sich dazu entschieden, das Museum nicht selbst, sondern durch eine ihr gehörende GmbH zu führen. Die Zahlungen durch die Gemeinde erfolgten auch in dem Sinne, dass die Gemeinde aufgrund des Betriebs des Museumszentrums ihr beabsichtigtes touristisches Gesamtkonzept umsetzen könne.

- 8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht Beschwerden der Mitbeteiligten Folge und änderte die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2011 ab. Es sprach aus, die Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof sei unzulässig.
- 9 Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, den Zahlungen der Gemeinde A an die Mitbeteiligte in den Jahren 2007 und 2008 (jährlich 400.000 €) liege ein Fördervertrag zugrunde. Integrierter Bestandteil des Fördervertrages zwischen der Gemeinde und der Mitbeteiligten sei der Fördervertrag zwischen dem Land X als Förderer und der Gemeinde A als Fördernehmer. Neben der Verpflichtung der Mitbeteiligten zur ordnungsgemäßen Vorlage der Abrechnung des dem Förderjahr vorausgehenden Jahres sowie eines Jahresprogramms und eines ausgeglichenen detaillierten Jahresvoranschlags des laufenden Jahres bestehe für die Mitbeteiligte eine der Investition angemessene Betriebspflicht des Museums gemäß bestehender Grundkonzeption von jedenfalls 40 Jahren. In den Jahren 2009 bis 2011 seien Fördermittel in Höhe von jährlich 200.000 € ausbezahlt worden. Grundlage hierfür sei ein neuer Fördervertrag zwischen der Gemeinde A als Förderer und der Mitbeteiligten als Fördernehmerin gewesen. In diesem Fördervertrag sei keine zeitlich definierte Betriebspflicht festgelegt worden.
- 10 Die Fördermittel dienten der kulturellen und touristischen Entwicklung der Region. Das Museumszentrum weise einen Ganzjahresbetrieb auf. Das Programm solle internationales, nationales und regionales Publikum ansprechen. Der Museumsbetrieb sei Teil des touristischen Gesamtkonzepts der Gemeinde A.





- 11 Die Fördermittel hingen vom wirtschaftlichen Ergebnis der Mitbeteiligten ab. Sie dienten ausschließlich zur Kostendeckung sowie zur langfristigen Absicherung der Fortführung des Betriebs.
- 12 Es sei nicht erkennbar, welche konkrete direkte Leistung die Mitbeteiligte an den Zuschussgeber habe erbringen können. In Frage komme wohl die Verpflichtung, den Betrieb des Museumszentrums 40 Jahre aufrecht zu erhalten. Dies vermöge jedoch nicht zu überzeugen. Der Betrieb des Museumszentrums sei zwar unzweifelhaft im Interesse der Gemeinde. Es könne auch angenommen werden, dass ein unmittelbarer Zusammenhang der 40-jährigen Betriebspflicht mit der Zurverfügungstellung von Kunstwerken eines Künstlers für 40 Jahre bestehe. Ein spezieller, verbrauchsfähiger Nutzen für die Gemeinde könne darin aber nicht gesehen werden. Darüber hinaus sei im ab 1. Jänner 2009 geltenden Fördervertrag eine Betriebspflicht nicht mehr vorgesehen.
- 13 Dass der Museumsbetrieb Teil des touristischen Konzepts der Gemeinde sei, führe ebenfalls zu keinem speziellen verbrauchbaren Nutzen. Der Zuschuss werde vielmehr für ein im öffentlichen Interesse liegendes Verhalten gewährt, das auch im Interesse der Gemeinde liege.
- 14 Dafür, dass die Förderung als Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger zu behandeln sei, gebe es keinerlei Ansatzpunkte, sodass eine diesbezügliche Prüfung unterbleibe.
- 15 Eine zusätzliche Gegenleistung für eine umsatzsteuerliche Leistung der Mitbeteiligten an einen von der Mitbeteiligten verschiedenen Leistungsempfänger (im Sinne einer Förderung des Leistungsempfängers mit bloßer Abkürzung des Zahlungsweges) liege ebenfalls nicht vor.
- 16 Es handle sich daher um echte (steuerfreie) Zuschüsse. Diese seien der Mitbeteiligten gewährt worden, um die kulturelle und touristische Entwicklung der Region zu unterstützen.





- 17 Die Revision sei iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine echte Subvention vorliege, bereits vom Verwaltungsgerichtshof geklärt worden sei.
- 18 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision des Finanzamtes.
- 19 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verfahrensakten durch das Bundesfinanzgericht und Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die Mitbeteiligte erwogen:
- 20 Die Revision macht geltend, die Errichtung und Führung des Museums sei ausschließlich „im persönlichen Wollen“ und auf Wunsch der Gemeinde A erfolgt. Das Museum sei auf einem der Gemeinde gehörenden Grundstück mit Mitteln aus der Landesförderung errichtet worden. Die Gemeinde habe sich dafür entschieden, das Museum nicht selbst zu betreiben, sondern dies durch eine ihr gehörende GmbH - die Mitbeteiligte - vorzunehmen. Dafür habe die Gemeinde einen jährlichen Beitrag von (zunächst) 400.000 € geleistet. Auch aus dem Fördervertrag mit dem Land ergebe sich eindeutig, dass der Betrieb des Museums ausschließlich auf dem Wunsch und Willen der Gemeinde beruhe. Das Land habe nicht die Mitbeteiligte, sondern die Gemeinde gefördert. Dabei habe es das Land der Gemeinde freigestellt, das Museum selbst zu führen oder jemand anderen damit zu beauftragen. Durch die Vereinbarung einer 40-jährigen Betriebsverpflichtung werde die Führung des Museumszentrums für die Gemeinde durch die Mitbeteiligte - gegen Entgelt - untermauert. Durch den Betrieb des Museums sei weiters das Tourismuskonzept der Gemeinde verwirklicht worden; auch insoweit liege eine Leistungsbeziehung vor. Schließlich handle es sich auch um Entgelt von dritter Seite. Dem Entgelt Leistenden müsse nicht jeder Einzelne, der einen Nutzen ziehe, bekannt sein. Zweck könne auch sein, dass die Eintrittskarten billiger zu erwerben seien, um die angepeilte Zahl von Besuchern zu erreichen.
- 21 Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.





- 22 Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Nach Abs. 2 leg. cit. gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Z 1), und was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Z 2).
- 23 Die Umsatzsteuer („Mehrwertsteuer“) ist eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (vgl. EuGH vom 29. Februar 1996, C-215/94, *Mohr*, Rn 19).
- 24 Zahlungen, die ein Unternehmer unter dem Titel Zuschuss, Subvention und dgl. erhält, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen eine Leistung an den Zuschussgeber zugrunde liegt (Zuschuss als Leistungsentgelt), ob sie (zusätzliche) Gegenleistung (Entgelt von dritter Seite) für eine Leistung des Zuschussempfängers an einen Dritten sind oder ob sie Teil der Gegenleistung des vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfängers sind. In diesen Fällen ist der Zuschuss steuerbar (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 213).
- 25 Zu prüfen ist also zunächst, ob den Zahlungen der Gemeinde A an die Mitbeteiligte Leistungen der Mitbeteiligten an die Gemeinde A zugrunde liegen.
- 26 Steuerbare Umsätze im Rahmen des Mehrwertsteuersystems setzen das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder einen Gegenwert voraus (vgl. EuGH vom 3. März 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 12). Eine Dienstleistung wird nur dann „gegen Entgelt“ erbracht und ist somit steuerbar, 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. Der Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt setzt voraus, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. EuGH vom 22. Juni 2016, C-11/15, *Cesky rozhlas*, Rn 21 f, mwN). Unerheblich ist, ob





diese Tätigkeit in der Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt werden (vgl. EuGH vom 2. Juni 2016, C-263/15, *Lajver Melioracios Nonprofit Kft.*, Rn 42).

- 27 Eine Verpflichtung, die niemandem einen Vorteil bringt, stellt keine Dienstleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts dar (vgl. EuGH *Mohr*, Rn 22). Erforderlich ist, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht wird oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl. EuGH vom 18. Dezember 1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co KG*, Rn 23).
- 28 Eine Leistung an den Zuschussgeber setzt demnach voraus, dass die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt, insbesondere wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt (vgl. etwa VwGH vom 10. Mai 2016, Ra 2015/15/0049). Keine Leistung liegt vor bei einem Verhalten, das im öffentlichen Interesse liegt und bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (vgl. das Erkenntnis vom 30. April 2015, 2012/15/0163, mwN).
- 29 Durch den Betrieb des Museums durch die Mitbeteiligte wurde aber der Gemeinde A kein Vorteil in ihrer Eigenschaft als Verbraucherin oder Beteiligte am Wirtschaftsleben verschafft (vgl. auch VwGH vom 23. November 2004, 2001/15/0103, VwSlg. 7984/F). Die Mitbeteiligte verpflichtete sich nicht dazu, Dienstleistungen im Sinne einer Übernahme der Führung eines Betriebes für die Gemeinde A zu erbringen, vielmehr übernahm sie lediglich die „Garantie“, ihren eigenen Museumsbetrieb auf längere Zeit zu führen. Eine derartige Verpflichtung, den eigenen Betrieb - im Sinne des Gesellschaftszweckes der Mitbeteiligten - zu führen, verschafft aber der Gemeinde A keinen verbrauchsfähigen Nutzen.
- 30 Auch aus der Gesellschafterstellung der Gemeinde A an der Mitbeteiligten ergibt sich keine andere Beurteilung. Der Betrieb des Museums ist (ein) Gesellschaftszweck der Mitbeteiligten. In der Erfüllung des Gesellschaftszweckes liegt für sich allein in der Regel keine Leistung



gegenüber den Gesellschaftern (vgl. VwGH vom 25. Februar 2009, 2006/13/0128, VwSlg. 8413/F), es ist aber für das Vorliegen eines Leistungsaustausches auch nicht von Relevanz, ob die Leistungen einer Gesellschaft an die Gesellschafter auf besonderen schuldrechtlichen Beziehungen beruhen oder im Gesellschaftsvertrag geregelt sind (vgl. VwGH vom 24. April 2002, 2000/13/0051, VwSlg. 7707/F). Entscheidend ist auch hier, ob der Gesellschafter (schuldrechtlich oder gesellschaftsrechtlich) Anspruch auf ein konkretes Verhalten der Gesellschaft hat, das ihm einen verbrauchsfähigen (konsumfähigen) Nutzen vermittelt (vgl. VwGH vom 28. April 2011, 2007/15/0064, VwSlg. 8637/F), was nach dem oben Gesagten nicht der Fall ist.

- 31 Weiters ist zu prüfen, ob die geleistete „Förderung“ als Entgelt von dritter Seite (oder allenfalls als weiteres Entgelt des Dritten an die Mitbeteiligte) zu beurteilen ist. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der in Rede stehenden Subvention und den Preisen für die vom Mitbeteiligten seinen Kunden gegenüber erbrachten Leistungen wurde weder im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht behauptet noch im angefochtenen Erkenntnis festgestellt. Die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen auswirkt, macht diese Subvention nicht schon steuerbar (vgl. EuGH vom 22. November 2001, C-184/00, *Office des produits wallons*, Rn 12, sowie dazu zuletzt auch VwGH vom 1. Juni 2016, 2013/13/0053). Dass - wie das Finanzamt in der Revision geltend macht - die Subvention zu einer Senkung der Eintrittspreise geführt hätte, ist eine im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung (vgl. im Übrigen das Vorbringen in der Revisionsbeantwortung der Mitbeteiligten, wonach die Subvention zu keiner Preisermäßigung geführt habe; der Eintrittspreis liege vielmehr im Vergleich zu anderen Museen im oberen Preissegment).
- 32 Die Revision war demnach gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.





- 33 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 21. September 2016

