



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gemeinde, die mit Zustimmung der römisch katholischen Pfarrkirche auf dem Areal des von der Pfarrkirche betriebenen und verwalteten Friedhofs eine Aufbahrungshalle

errichtet hat und diese Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 führt.

Strittig ist die Frage, ob einmalige Zuschüsse in Spendenform zur Errichtung dieser Aufbahrungshalle umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen.

Anlässlich einer die Streitjahre betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer sinngemäß unter Tz.: 17 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. Mai 2001 die Feststellung, dass durch die Vermietung der Aufbahrungshalle umsatzsteuerpflichtige Einnahmen erzielt würden. Aus diesem Grunde seien auch die von der Pfarre vereinnahmten Spenden in Höhe von 103.290,00 S brutto für 1998 und in Höhe von 100.000,00 S brutto für 1999, welche der Bw. zur Errichtung der Aufbahrungshalle überlassen worden waren, diesen Einnahmen hinzuzuzählen.

Das Finanzamt erhöhte in der Folge in den angefochtenen Bescheiden die dem Normalsteuersatz unterliegenden Entgelte für 1998 um 86.075,00 S und für 1999 um 83.333,33 S netto.

Dadurch ergab sich eine Erhöhung der Umsatzsteuer für 1998 von 17.215,00 S und für 1999 von 16.666,67 S.

In der Folge bekämpfte die Bw., die im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatzsteuerbescheide für 1998 und 1999 vom 7. Mai 2001 und führte begründend aus, dass die Leistungen der Pfarre an die Gemeinde zur Errichtung der Aufbahrungshalle nicht unter den Entgeltsbegriff des § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 einzuordnen seien, da es sich hier um Spendengelder aus der Bevölkerung bzw. um eine Spende der Pfarre selber handle. Für die Qualifikation freiwilliger Leistungen als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt sei es aber erforderlich, dass diese im Zusammenhang mit einer *konkreten Lieferung oder sonstigen Leistung* stehe.

Freiwillige Zuwendungen, die einem Unternehmer außerhalb eines **konkreten Leistungsaustausches** zufließen, seien aber nicht steuerbar.

Als Entgeltsbestandteil seien beispielsweise freiwillige Spenden für eine Veranstaltung zu werten.

Der EuGH habe in seinem Urteil vom 3.3.1994, Rs C-16/93, Tolsma, für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ein bestehendes Rechtsverhältnis verlangt, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht würden.

Er verneinte hingegen die Entgeltseigenschaft von Zahlungen, die aus völlig freien Stücken geleistet würden.

Eine konkrete Gegenleistung sei im Berufungsfall schon aus der Natur der Sache her nicht

denkmöglich, da die einzige Leistung, die in einer Aufbahrungshalle erbracht werden könne, eben die Aufbahrung von Leichen sei.

Die Bw. beantragte die stattgebende Erledigung ihrer Berufung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2003 wurde das Berufungsbegehren abgewiesen.

In der gesondert ergangenen Begründung wurde ausgeführt, dass dann, wenn ein Zuschussgeber eine Zahlung zum Zwecke der Leistungserbringung durch den empfangenden Unternehmer leiste, unabhängig vom Vorliegen eines Einzelzusammenhanges zur Erbringung einer bestimmten Leistung, der Zuschuss umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstelle.

Zuschüsse von dritter Seite würden meist aus Gründen der Markt- und Preispolitik gewährt.

Der Leistungsempfänger sei oft nicht in der Lage einen kostendeckenden Preis zu zahlen und habe der Zuschussgeber ein Interesse am Zustandekommen des Leistungsaustausches.

Im Berufungsfall habe die zuschießende Pfarre ein Interesse an der Errichtung der Aufbahrungshalle durch die Gemeinde gehabt und sei es für das Vorliegen eines Leistungsaustausches unbeachtlich, aus welcher Quelle die Mittel stammen.

In der Folge brachte die Bw. einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO ein.

Darin verwies die Bw. wiederholt auf den EU-rechtlichen Bezug ihrer Einwendungen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sei im Zusammenhang mit der Hingabe von Spenden für die Frage des Vorliegens der Umsatzsteuerpflicht auf das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger abzustellen.

Im Berufungsfall sei unter diesem Gesichtspunkt ein Leistungsaustausch nicht denkmöglich, da die Leistung naturgemäß erst nach dem Tod erbracht werden könne.

Im Ermittlungsverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde seitens der Pfarre vorgebracht, dass die strittigen Zuschüsse ausschließlich durch Spenden der Pfarrbevölkerung aufgebracht worden seien.

Es habe Spendenaufrufe gegeben, denen seitens der Bevölkerung entsprechend nachgekommen worden sei.

Die Spenden seien streng zweckgebunden gewesen und sei auch die Bevölkerung über deren Verwendung nachweislich informiert worden.

Seitens der Pfarre wurden zum Nachweis entsprechende Auszüge, aus den bezughabenden Pfarrblättern vorgelegt, in welchen auch die Grundlagen der finanziellen Gebarung der Pfarre abgedruckt waren.

Laut Vorhaltbeantwortung der Bw. vom 1. Juli 2004 handelt es sich bei den Zuschüssen um freiwillige Einmalzahlungen zur Errichtung der Aufbahrungshalle und nicht um laufendes Entgelt.

Im Falle einer Aufbahrung würden unabhängig von der anschließenden Beisetzung am römisch-katholischen Ortsfriedhof an die Hinterbliebenen Entgelt verrechnet, dessen Höhe von der Dauer der Aufbahrung abhängig sei.

Darüber hinaus wurde nachgewiesen, dass entgegen den Ausführungen in Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes, der Zuschuss der Pfarre im Jahr 1998 nicht wie dort dargestellt 103.290,00 S, sondern lediglich 50.000,00 S betragen habe.

Der restliche Betrag stamme aus einem Spendenaufruf der Gemeinde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Umsatzsteuerpflicht.

§ 4 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt, dass der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt zu bemessen ist. 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 zählt zum Entgelt auch, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

Zum Entgelt zählen Beträge, die in wirtschaftlicher Beziehung zu einer Lieferung oder sonstigen Leistung stehen. Die ausdrückliche Einbeziehung auch freiwilliger Gegenleistungen des Leistungsempfängers oder Entgelt von dritter Seite in den Entgeltsbegriff trägt dem Grundsatz Rechnung, dass unter den Entgeltsbegriff jede Gegenleistung des Leistungsempfängers fallen soll, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der erbrachten Leistung steht, wobei es gleichgültig ist, ob diese Gegenleistung auf einem Vertrag oder einem einseitigen Rechtsgeschäft beruht oder ohne rechtsgeschäftliche Grundlage erbracht wird. Leistung und Gegenleistung müssen nicht gleichwertig sein.

Ein Leistungsaustausch liegt aber nicht vor, wenn entweder eine Leistung unentgeltlich erbracht wird oder die Einnahmen nicht im Zusammenhang mit einer Leistung des Unternehmers stehen. In Fällen, in denen ein Leistungsaustausch nicht unmittelbar erkennbar ist (wie z.B. Schenkungen, Subventionen, *Spenden*), ist zu prüfen, ob die Zuwendungen nicht

doch in Wechselbeziehung zu einer Gegenleistung stehen (vgl. insgesamt VwGH 14.4.1986, 84/15/0209).

Ob der Wille der Beteiligten in der Tat auf eine unentgeltliche Leistungserbringung gerichtet ist, stellt eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage dar (vgl. VwGH 24.5.1984, 83/15/0118; in diesem Sinne auch VwGH 25.2.2004, 2003/13/0159).

Im Berufungsfall wurden die Spenden *für die Errichtung der Aufbahrungshalle* über Spendenaufrufe der Pfarre und der Gemeinde aufgebracht.

Die einzelnen Spender und deren Motive sind nicht bekannt. Weitere Nachforschungen in diese Richtung sind schon auf Grund der Anonymität der Spender nicht möglich.

Eine Wechselbeziehung zwischen einer eventuellen künftigen Inanspruchnahme der Aufbahrungshalle durch die Spender ist infolgedessen nicht nachweisbar.

Wesentlich ist jedoch, dass im Falle einer Aufbahrung unabhängig davon, ob der Aufgebahrte zu Lebzeiten für die Errichtung der Aufbahrungshalle gespendet hat, ein einheitlicher Tarif verrechnet wird.

Es kann daher kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Spendern mit einer eventuellen künftigen Aufbahrung hergestellt werden.

Zum Teil wurden die Spenden auch bei Begräbnissen anstelle von Kranz- und Blumenspenden eingesammelt und kann davon ausgegangen werden, dass Spendengelder auch von nicht Ortsansässigen zugeflossen sind.

Abgesehen konnten die einzelnen Spender im Zeitpunkt der Hingabe der Spende noch nicht mit Sicherheit wissen, wo sie nach deren Tod tatsächlich aufgebahrt würden.

Es ist daher davon auszugehen, dass die hingegebenen Spenden kein Entgelt zur Erlangung einer konkreten Leistung darstellen.

Ein Leistungsaustausch setzt Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Gewährt der Zahlende eine Spende deshalb, weil er vom Unternehmer (Spendenempfänger) eine Leistung erhält, stellt die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt.

Der EuGH hatte sich mit der Frage des Entgeltscharakters von Zuschüssen und Spenden schon wiederholt zu befassen und hat dazu deutliche Aussagen gefunden.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, ist Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles das, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird. Eine Dienstleistung ist nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen dem geleisteten Dienst und der erhaltenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (Urteile Apple and Pear

Development Council, Randnummern 11 und 12, und vom 3.3.1994 in der Rechtssache C-16/93, Tolsma, welches Urteil auch von der Bw. ins Treffen geführt wurde). Eine Leistung ist somit nur dann steuerpflichtig, 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 darstellt (vgl. das oben angeführte Urteil vom 3.3.1994 in der Rechtssache C-16/93 Tolsma, Randnummer 14, zitiert im Urteil vom 22.3.2002, Rs C-174/00, Kennemer Golf & Country Club).

Wie bereits dargestellt, kann aber eine derartige innere Verknüpfung zwischen der Hingabe der Spenden und der Errichtung der Aufbahrungshalle nicht hergestellt werden und liegt auch kein Rechtsverhältnis zwischen den Spendern und der Gemeinde vor.

Für die Lösung der Frage des Entgeltscharakters der gegenständlichen Spenden kann auch analog der Lösungsansatz für Subventionen herangezogen werden.

Der Begriff der unmittelbar mit dem Preis zusammenhängenden Subventionen im Sinne des Art 11 Teil A Abs. 1 Buchstabe a der sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer ist nach der Judikatur des EuGH dahingehend auszulegen, dass er nur die Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder von Dienstleistungen sind und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt werden.

Die Möglichkeit alleine, dass eine Subvention sich auf die Preise der vom subventionierten Unternehmen gelieferten Gegenstände oder Dienstleistungen auswirkt, macht diese Subvention nicht schon steuerbar.

Für einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Subvention (Spende) und Preis ist es erforderlich, dass die Subvention gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstandes oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird.

Im Berufungsfall wurden die Spenden aber für die Errichtung der Aufbahrungshalle angegeben und stellen kein laufendes Entgelt für deren Benützung dar. Die Höhe der an die Hinterbliebenen verrechneten Gebühren für die Aufbahrung ist zudem völlig unabhängig von der Zuwendung freiwilliger Spenden der Bevölkerung.

Es bestimmt sich das Entgelt für Aufbahrungen *unabhängig* von der Art und Weise der Mittelaufbringung (Mitfinanzierung durch Spenden) für die Hallenerrichtung und kann ein Zusammenhang zwischen den Spenden und einer Leistungsinanspruchnahme nicht festgestellt werden.

Diese Verbindung zwischen Subvention (Spende) und Preis muss nach einer Untersuchung der Umstände des Einzelfalles, auf denen die Zahlung einer Gegenleistung beruht, eindeutig zum Ausdruck kommen.

Eine Subvention ist dann steuerpflichtig, wenn nachgewiesen wird, dass durch die Subvention objektiv der Verkauf eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als ohne Erhalt der Subvention ermöglicht wird (siehe diesbezüglich ausführlich (EuGH vom 22.11.2001, Rs C-184/00, Office de produits wallons ASBL, gg Belgischer Staat).

Ein derartiger Zusammenhang liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor.

Das Finanzamt hat die Steuerpflicht der strittigen Spenden mit dem Argument der Entgeltsauffüllung und Gründen der Preispolitik untermauert und die Spenden als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt von dritter Seite qualifiziert.

Im Berufungsfall wurden die Spenden zum Teil von der Gemeinde und größtenteils über die Pfarre aufgebracht und dienten zur Errichtung der Aufbahrungshalle. Der laufende Betrieb und ein allenfalls damit verbundener Abgang wurden damit nicht finanziert, weshalb den Spenden auch unter diesem Gesichtspunkt kein Entgeltscharakter zukommt.

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den hingegebenen Spenden und dem laufenden Betrieb der Aufbahrungshalle besteht demnach nicht.

Eine andere Beurteilung kann demnach auch nicht erfolgen, wenn lediglich die Pfarre, losgelöst von den Spendern, als Zuschussgeber qualifiziert wird.

Dazu ist auch auszuführen, dass nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse (Spenden) dann vorliegen, wenn Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen.

Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn ein Zuschuss (Spende) zur *Anschaffung oder Herstellung* von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt wird.

Im Berufungsfall wurden die Spenden zudem zur Errichtung der Aufbahrungshalle hingegeben und sind auch unter diesem Gesichtspunkt nicht als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt zu betrachten.

Dem Berufungsbegehren war daher stattzugeben

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, 4. August 2004