

GZ. RV/0171-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch CTS Steuerberatung GmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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., eine Stadtgemeinde, machte mit Berufung vom 7. März 2002 gegen den im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 vom 15. Februar 2002 den anteilmäßigen Abzug von im Zusammenhang mit der Sanierung des Amtsgebäudes angefallenen Vorsteuern in Höhe von S 576.915,22 (€ 41.926,06) geltend.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 2. Mai 2003 wurde diesem Begehrung stattgegeben. Daneben erfolgte eine weitere Abänderung des angefochtenen Bescheides, indem der Abzug von Vorsteuer in Höhe von S 860.000,00 (€ 62.498,64) aberkannt wurde.

Diese Entscheidung ist wie folgt begründet: Wie aus dem zwischen der Bw. und dem X. abgeschlossenen Vertrag hervorgehe, habe die Bw. dem X. ein Darlehen zur Vorfinanzierung einer Millenniumsveranstaltung zugesichert. Dies gehe aus der Textierung des Vertrages hervor, insbesondere aus folgenden Passagen: Laut Punkt III. des Vertrages trage X. die Verantwortung für die Gestaltung der Ausstellung und deren Präsentation. Laut Punkt IV. sei zunächst der Bw. der von ihr vorgeschossene Betrag bis zur vollen Höhe zu ersetzen, erst darüber hinaus gehende Erlöse aus Eintrittskarten würden im Verhältnis 1:1 zwischen X. und der Bw. geteilt. Sofern alle Unkosten der Bw. durch die Erlöse aus den Eintrittskarten gedeckt seien, dürfe X. die Ausstellungsexponate sowie die Einrichtung nach dem Ende der Ausstellung abbauen und abtransportieren (Punkt X.). Sollten nach Ablauf der Ausstellung die Kosten der Bw. durch die Eintrittskartenerlöse nicht abgedeckt sein, behalte es sich die Bw. vor, Sachleistungen von X. zu fordern bzw. Ausstellungsexponate auszuwählen und zurückzubehalten (Punkt X.). Die Rückzahlung der Kostenanteile erfolge in Form der Ablieferung der Eintrittsgebühren in voller Höhe (Punkt XIII.). Im Ablebensfall von X. sei die Bw. Bezugsberechtigte für die Versicherungssumme aus der von X. abgeschlossenen Lebensversicherung (Punkt XIII.). Aus der dargestellten Vertragsgestaltung gehe hervor, dass die Bw. für die Vorfinanzierung der Ausstellung ein durch eine Lebensversicherung teilweise abgesichertes Darlehen zur Verfügung gestellt habe und X. das gesamte Unternehmerrisiko betreffend die Ausstellung getragen habe. Dies werde auch dadurch erhärtet, dass die Bw. im Konkurs über das Vermögen der Verlassenschaft nach X. eine Forderung angemeldet habe und das im Schreiben ihres Rechtsanwaltes an den Masseverwalter vom 25. Juli 2001 folgendermaßen begründet habe: *"In obiger Angelegenheit kann ich Ihnen als Vertreter der Bw. bestätigen, dass die Bw. lediglich die Vorfinanzierung der Ausstellung übernommen hat"*

und die von der Bw. zur Verfügung gestellten Beträge als Darlehen anzusehen sind". Es hande sich also um ein Darlehen und damit um einen gemäß § 6 Abs. 1 Z. 8 UStG 1994 umsatzsteuerbefreiten Umsatz, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtige. Daher sei die im Jahr 1999 in diesem Zusammenhang geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von S 860.000,00 (€ 62.498,64) abzuerkennen.

Zum dargestellten Sachverhalt ist ergänzend anzumerken, dass im Rahmen einer zuvor bei der Bw. durchgeführten, die Jahre 1998 bis 2000 umfassenden Betriebsprüfung (BP), der betreffende Sachverhalt (wie dem BP-Bericht zu entnehmen ist) nicht als Darlehensgewährung gewertet wurde. Wie aus dem vorliegenden Aktenmaterial hervorgeht, liegt der Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung nach dem Abschluss der BP die Übernahme einer vom Finanzamt Z. anlässlich des Konkurses der Verlassenschaft nach X. vorgenommenen Beurteilung durch die den Bescheid erlassenden Behörde zugrunde. In einer vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung von der BP verfassten Stellungnahme wurde die (ursprünglich anerkannte) Vereinbarung eines Leistungsaustausches zwischen der Bw. und dem X. sodann verneint, da ein "Finanzierungsvertrag" vorliegen würde.

Mit Anbringen vom 18. Juni 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte im Wesentlichen folgendes vor: Das Finanzamt verweise auf den Brief des Rechtsanwaltes Y. an den Masseverwalter des X. vom 25. Juli 2001 und leite daraus ab, dass es sich bei der Vertragsbeziehung der Bw. mit dem X. um eine umsatzsteuerbefreite und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Darlehensgewährung gehandelt habe. Der durch dieses Schreiben hervorgerufene Eindruck sei jedoch missverständlich und nicht als Grundlage für die Bildung einer Rechtsmeinung durch die Behörde verwertbar. In diesem Sinne werde in der Beilage eine Klarstellung des Y. vom 18. Juni 2003 vorgelegt. Aus dieser Klarstellung ergebe sich ausdrücklich, dass das Schreiben vom 25. Juli 2001 nicht geeignet sei, eine Annahme zu unterstützen, wonach ein umsatzsteuerbefreites Darlehen vorgelegen sei. Weiters ergebe sich daraus ein Hinweis auf den von Y. vorbereiteten Vertrag, der eine Umsatzsteuerpflicht der Vertragsbeziehung ausdrücklich vorgesehen habe und damit auch eine Unterstützung der Rechtsmeinung der Bw., wonach es sich bei der Beziehung mit X. um eine umsatzsteuerpflichtige Leistungsbeziehung gehandelt habe, die zum Vorsteuerabzug berechtige. Es werde darauf hingewiesen, dass der Bw. bis zur Berufungsvorentscheidung das Schreiben des Y. nicht vorgelegen sei. Unabhängig davon habe die Bw. aber immer die Position vertreten, dass der Millenniumsveranstaltung eine umsatzsteuerpflichtige Leistungsbeziehung zu X. zugrunde gelegen sei. Auch die Finanzbehörden (beide für die in der Vertragsbeziehung verbundenen

Parteien zuständigen Ämter) seien bis zur Berufungsvorentscheidung in ihren Bescheiden immer von einer umsatzsteuerpflichtigen Leistungsbeziehung ausgegangen. Erst in der Berufungsvorentscheidung habe man eine Änderung der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes vorgenommen. Es seien jedoch keine anderen als die schon immer vorgelegten Unterlagen und Informationen verwendet und daher keine über diese hinausgehenden Nachweise vorgelegt worden.

Weiters wurde zur Begründung auf die Ausführungen in der Berufung vom 19. März 2002 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat Juni 2001 bzw. auf die Gegenäußerung vom 20. März 2003 betreffend diese Berufung verwiesen. Die für das gegenständliche Berufungsverfahren relevanten Vorbringen in dieser Gegenäußerung sind: Laut BP sei auf die Steuerneutralität der Umsatzsteuer im Unternehmensbereich größter Wert gelegt worden. Dies bedeute, dass die an die Verlassenschaft nach X. zurückgezahlte Umsatzsteuer zunächst ohne eigene Würdigung des Sachverhaltes von der Bw. zurückgefördert worden sei. Hierbei sei unterstellt worden, dass der Beurteilung des Sachverhaltes durch das Finanzamt Z. ohne Bedenken gefolgt werden könne. Tatsächlich habe es aber keine ausreichenden Erhebungen zum Sachverhalt auf der anderen von dieser Würdigung betroffenen Seite der Unternehmerkette, nämlich bei der Bw., gegeben. Hätte es eine solche gegeben, so wäre die Berichtigung der Umsatzsteuer durch das Finanzamt Z. anders vorgenommen worden. Zudem sei das Finanzamt Z. und bis zu diesem Schreiben auch die BP davon ausgegangen, dass es sich bei der Vertragsbeziehung um einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch im Unternehmensbereich gehandelt habe. Es werde ausdrücklich festgehalten, dass der gegenständliche Vertrag der BP bei dieser Einschätzung bekannt gewesen sei und anlässlich der bei der Bw. durchgeföhrten BP diskutiert worden sei. Dass nunmehr behauptet werde, dass keinerlei Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem X. vereinbart gewesen sei und dieser Vertrag im Hinblick auf vereinbarte "Rückzahlungsmöglichkeiten" einen "Finanzierungsvertrag" darstelle, hätte bereits im Zuge der BP behauptet und umgesetzt werden können. Denn diese "eigene rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes" durch die BP sei alleine aus den Vertragsbestimmungen abgeleitet und hätte somit bereits vor der Neufestsetzung der Umsatzsteuern für die geprüften Zeiträume erfolgen können, insbesondere da schon im Verlassenschaftsverfahren (laut einem Schreiben) der Vertrag als "Darlehensvertrag" gewertet worden sei, das Finanzamt Z. dieser Auffassung aber offensichtlich nicht gefolgt sei. Neue Tatsachen, die den Sachverhalt erhellt seien hier von der BP nicht berücksichtigt worden. Die Änderung der Beurteilung werde damit begründet, dass diese Beurteilung nun nachträglich wegen dem

"durch die Berufung offenen Verfahren" erfolgen könne. Der Einordnung des Vertrages als "Finanzierungsvertrag" seien mehrere Argumente entgegenzuhalten: Der Begriff "Finanzierungsvertrag" sei weder aus dem Zivilrecht noch aus dem Umsatzsteuerrecht oder der Literatur hierzu bekannt. Es sei nicht dargelegt worden, welcher konkrete Vertragstypus hier gemeint sei. Es sei nicht richtig, dass zwischen der Bw. und dem X. keinerlei Leistungsaustausch vereinbart worden sei. Von den Vertragspartnern sei bereits im ersten Absatz des Vertrages klar zum Ausdruck gebracht worden, dass sie als "Veranstalterin" und als "Ausstellungsbetreiber" kontrahieren wollten. Laut Punkt I. des Vertrages sei eine Betrauung des X. mit der Planung dieser Ausstellung hinsichtlich der Veranstaltungen, der Ausstellungsobjekte und der Veranstaltungsorte beabsichtigt worden. Der Vertragswille der Parteien sei daher klar auf einen Leistungsaustausch und ein Auftragsverhältnis gerichtet gewesen. Punkt III. stelle den Vertragsinhalt klar: *"Die Arbeiten an der Umsetzung der Idee, Planung, Gestaltung, Durchführung, Marketing, Werbung und Betreuung werden von X. geleistet"*. Es sei eindeutig, dass "die Arbeiten und die Gestaltung der Ausstellung" geradezu der vereinbarte Vertragsinhalt gewesen seien. Alle angesprochenen vertraglichen Merkmale seien eindeutig darauf ausgerichtet, dass etwas "geleistet" werden sollte (daher Leistungsaustausch) und dass es gegolten habe, "Arbeiten" zu verrichten, was bedeutet Leistungen zu erbringen. Es seien daher auch von der Bw. als Auftraggeberin regelmäßige Abrechnungen und Leistungsnachweise verlangt worden (siehe dazu Punkt V., der die Überprüfung vorsehe). Dies sei durch so genannte "Arbeitslisten" für bestimmte Leistungszeiträume (siehe Beilagen) erfüllt worden. Die als "Rückzahlungsmöglichkeiten" bezeichneten Punkte 9 und 10 regelten keine Rückzahlung aus eigenen Geldern des Ausstellungsbetreibers, sondern die Deckung durch die täglich abzurechnenden und an die Bw. abzuliefernden Eintrittserlöse. Der Auftragnehmer habe daher die aus den Veranstaltungen erzielten Erlöse nur im Auftrag der Bw. zu verwahren und an die Bw. zu übergeben gehabt. Es habe sich um die Vereinnahmung und Weiterleitung von Eintrittsgeldern, und nicht um die Rückzahlung der erhaltenen Leistungserlöse, gehandelt. Angestrebt gewesen sei die betriebswirtschaftliche Deckung der Betriebs- und Personalkosten und nicht eine von der Geldverwendung und dem Erfolg unabhängige Rückzahlung durch den Auftragnehmer X. selbst. Die Funktion der Bw. lasse sich daher keineswegs auf die eines "Finanzierungsgebers" im Rahmen eines "Finanzierungsvertrages" reduzieren.

Es handle sich beim betreffenden Vertrag um einen solchen, welcher einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch vorgesehen habe. Daher stehe der Bw. der Vorsteuerabzug zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994 idF BGBl.Nr. 756/1996, unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Bei dieser Bestimmung handelt es sich um die grundsätzliche Regelung der sachlichen Steuerpflicht, die Umschreibung des Steuergegenstandes des UStG 1994.

Der Steuergegenstand wird in der Überschrift zu § 1 UStG 1994 als "steuerbare Umsätze" bezeichnet. Demnach sind steuerbare Umsätze solche, die die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 UStG 1994 erfüllen.

Leistungen sind nur dann steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden, wenn ihnen eine Gegenleistung gegenübersteht. Es muss ein Leistungsaustausch vorliegen. Das Prinzip der Entgeltlichkeit ist ein leitender Grundsatz des Umsatzsteuerrechts, wobei nicht der Verbrauch, sondern der Aufwand für den Erwerb von Verbrauchsgütern belastet wird.

Steuerbare Umsätze können steuerpflichtig oder steuerbefreit sein. Steuerbefreiungen ergeben sich für Leistungen und Eigenverbrauch unter anderem aus § 6 Abs. 1 UStG 1994.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994, idF BGBl. I Nr. 79/1998, sind die Gewährung und die Vermittlung von Krediten sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber unter § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 fallende Umsätze, die steuerfrei sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 79/1998, kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 ist die Steuer für sonstige Leistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. in Anspruch nimmt.

Das Finanzamt vertrat im gegenständlichen Fall den Standpunkt, die zwischen der Bw. als Veranstalterin und dem X. als Ausstellungsbetreiber einer Millenniumsveranstaltung im Vertrag vom 26. Februar 1999 getroffene Vereinbarung über die Hingabe von S 4,300.000,00 (€

312.493,19) zuzüglich Umsatzsteuer an den X. gegen gesicherte Rückzahlungsverpflichtung sei als eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994 steuerfreie Darlehensgewährung zu beurteilen. Daher stehe der Bw. der geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von S 860.000,00 (€ 62.498,64) nicht zu.

Für diese Beurteilung war in erster Linie ausschlaggebend, dass die Verwalterin des Nachlasses des am 23. Juni 2000 verstorbenen X. unter Berufung auf den ihrer Ansicht nach gegebenen Darlehenscharakter dieser von der Bw. an den X. geleisteten Zahlung entsprechende Rechnungsberichtigungen, welche allerdings von der Bw. nicht anerkannt wurden, vorgenommen hatte.

Weiters berief sich das Finanzamt auf die Tatsache, dass auch der Rechtsanwalt der Bw. in einem an den Masseverwalter der seit 11. Juni 2001 in Konkurs befindlich gewesenen Verlassenschaft nach X. gerichteten Schreiben vom 25. Juli 2001 im Zusammenhang mit dieser Zahlung vom Vorliegen eines Darlehens ausging.

Diese Sachverhaltselemente waren dem den Bescheid erlassenden Finanzamt durch eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes Z., von welchem im Rahmen des Konkursverfahrens betreffend die Verlassenschaft nach X. eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt wurde, bekannt geworden.

Im ersten Schritt der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ist die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Subsumtion des Sachverhaltes unter § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994 zu prüfen:

Bei § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994 handelt es sich um eine mit dem Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug verbundene sachliche Befreiung, die nicht mit persönlichen Voraussetzungen verknüpft ist und daher bei allen Unternehmern, nicht nur bei Kreditinstituten, anzuwenden ist.

Ein Kredit liegt vor, wenn jemand einem anderen befristet die Nutzung von Kapital ermöglicht. Umsatzsteuerlich ist eine sonstige Leistung gegeben, die in einem Dulden der Kapitalnutzung besteht.

Dieser Kreditbegriff deckt nach herrschender Lehre und Rechtsprechung auch das Darlehen ab, ferner Vorschüsse, Forderungsstundungen und alle Geldanlagen, wenn ihr Zweck die Einräumung einer befristeten Kapitalnutzungsmöglichkeit ist. Unerheblich ist, ob und wie der Kredit besichert ist (Hypothekarkredit, Pfandleihgeschäft, Lombardgeschäft), ob die

Kredithöhe während der Laufzeit fix oder variabel ist (Kontokorrentkredit; Tilgungsdarlehen), ob die Zinshöhe schwankt, ob das Kreditgeschäft durch eine Bank oder ein anderes Unternehmen bewirkt wird, ob der vereinbarte Zins rechtlich zulässig ist sowie ob über den Kredit Wertpapiere ausgegeben werden. (vgl. Ruppe, UStG 1994 Kommentar, 2. Auflage, § 6, Tz 102, WUV-Universitätsverlag, Wien, 1999).

Wie der Kommentierung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994 zu entnehmen ist, werden von dieser Bestimmung derartige Vorgänge (Kreditgewährungen, Darlehen, Vorschüsse etc.) nur dann erfasst, wenn das Dulden der Kapitalnutzung gegen Entgelt in Form von Zinsen erfolgt.

Im Übrigen ergibt sich dies bereits aus § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wonach die Entgeltlichkeit für die Umsatzsteuerbarkeit von Lieferungen und sonstigen Leistungen eine Grundvoraussetzung ist.

Werden Lieferungen oder sonstige Leistungen unentgeltlich erbracht, liegen keine umsatzsteuerbaren Vorgänge vor, so dass sich diesbezüglich die Frage nach Umsatzsteuerpflicht oder Umsatzsteuerfreiheit von vorne herein nicht ergeben kann.

Die Subsumtion eines Sachverhaltes unter die Bestimmung § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994 (steuerfreie Umsätze) kommt somit generell nur dann in Betracht, wenn das in § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 normierte Erfordernis der Entgeltlichkeit in Form einer vereinbarten Verzinsung gegeben ist.

Hingegen ist nach dem Zivilrecht eine Darlehensgewährung ohne Zinsen durchaus möglich. Gemäß § 984 ABGB wird ein Darlehen entweder in Geld oder in anderen verbrauchbaren Sachen, und zwar "*ohne, oder gegen Zinsen*", gegeben.

Daher erscheint die im Rahmen des Konkursverfahrens betreffend die Verlassenschaft nach X. vom Rechtsanwalt der Bw. vorgenommene Beurteilung des von der Bw. an den X. übergebenen Geldbetrages in Höhe von S 4.300.000,00 (€ 312.493,19), aus welchem der berufungsgegenständliche Vorsteuerbetrag in Höhe von S 860.000,00 (€ 62.498,64) resultiert, als Darlehen aus zivilrechtlicher Perspektive nachvollziehbar.

Für die umsatzsteuerrechtliche Würdigung kann jedoch, wie die Bw. zutreffend einwendet, aus dieser zivilrechtlichen Wertung im Konkursverfahren nichts gewonnen werden.

Im gegenständlichen Fall wäre – falls der Wille der Vertragspartner tatsächlich auf eine Darlehensgewährung der Bw. an den X. ausgerichtet gewesen wäre – von einem Darlehen ohne Zinsen auszugehen. Da das von § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 geforderte Kriterium der

Entgeltlichkeit fehlt, wäre in diesem Falle kein Leistungsaustausch und somit keine Umsatzsteuerbarkeit gegeben.

Nur wenn die Hingabe der S 4,300.000,00 (€ 312.493,19) gegen Zinsen vereinbart gewesen wäre – was nicht der Fall war - könnte der Sachverhalt dem Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994 unterstellt werden, da nach dem Umsatzsteuerrecht immanenten Systematik eine Umsatzsteuerbefreiung nur im Falle des Vorliegens der Umsatzsteuerbarkeit möglich ist.

Daher ist die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a) UStG 1994 auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu Recht erfolgt.

Allerdings käme gemäß der oben dargestellten Rechtslage auch bei einem Darlehen ohne Zinsen, welches nicht umsatzsteuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 wäre, ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht in Betracht.

Daher ist im zweiten Schritt der rechtlichen Würdigung zu prüfen, ob die Bw. dem X. mit der Hingabe der S 4,300.000,00 (€ 312.493,19) ein zinsenloses Darlehen gewährt hat, oder ob diese Zahlung im Kontext eines vertraglich vereinbarten Leistungsaustausches stattgefunden hat.

Dazu ist eine Auseinandersetzung mit den im maßgeblichen Vertrag vom 26. Februar 1999 zwischen der Bw. und dem X. getroffenen Vereinbarungen erforderlich.

Dies deshalb, da nach herrschender Lehre und Rechtsprechung für die umsatzsteuerliche Qualifikation der Leistung nicht die Bezeichnung oder der äußere Ablauf der Leistungsausführung, sondern der wirtschaftliche Gehalt maßgebend ist. Er ist im Zweifel unter Rückgriff auf die zugrunde liegende Vereinbarung zwischen dem Unternehmer und dem Leistungsempfänger unter Beachtung des Parteiwilens und der Verkehrsauffassung zu ermitteln. Die Begleitumstände des Leistungsaustausches, vor allem die Entgeltsvereinbarung und die Entgeltsbemessung, lassen unter Umständen Rückschlüsse auf den Leistungsinhalt zu (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage, § 1, Tz 28, WUV-Universitätsverlag, Wien, 2005).

Zum Entgelt zählen Beträge, die in wirtschaftlicher Beziehung zu einer Lieferung oder sonstigen Leistung stehen. Die ausdrückliche Einbeziehung auch freiwilliger Gegenleistungen des Leistungsempfängers 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 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 (Hinweis E 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 (Hinweis E 24.5.1984, 83/15/0118) (vgl. VwGH 18.3.2004, 2003/15/0088).

Der seinem Inhalt nach zu beurteilende Vertrag vom 26. Februar 1999 wurde zwischen der Bw. (Stadtgemeinde) als Veranstalterin und dem Unternehmer X. als Ausstellungsbetreiber einer im Jahr 2000 abzuhaltenen Milleniumsveranstaltung abgeschlossen.

In Punkt I. des Vertrages ist vereinbart, dass die Bw. "auf Initiative des X." beabsichtigt, diese Veranstaltung abzuhalten und dass X. mit der "Planung dieser Ausstellung hinsichtlich der Veranstaltungen, der Ausstellungsobjekte und der Veranstaltungsorte betraut" werden solle.

Gemäß Punkt II. des Vertrages ist zur Unterstützung der Tätigkeit des X. der Kulturausschuss der Bw. und insbesondere ein namentlich genannter Stadtrat zuständig, der ständig in Kontakt mit X. sein soll. Bei Unklarheiten entscheidet der Bürgermeister.

Nach Punkt III. des Vertrages werden "die Arbeiten an der Umsetzung der Idee, Planung, Gestaltung, Durchführung, Marketing, Werbung und Betreuung von X. geleistet. Ebenso trägt er die Verantwortung für die Gestaltung der Ausstellung und deren Präsentation".

Laut Punkt IV. des Vertrages hat X. der Bw. "bereits ein Konzept über seine Planungen und auch einen Detailplan vorgelegt. Seitens der Bw. werden die Räumlichkeiten (Milleniumshalle) ab 1. Oktober 1999 für die Einrichtungsarbeiten zur Verfügung gestellt."

Punkt V. des Vertrages lautet: "Die Bw. leistet die Vorfinanzierung zur Errichtung der Ausstellung bis zu einer maximalen Höhe von S 4.300.000,00 zuzüglich Mehrwertsteuer. Neben diesem Betrag wird zur Erstellung eines Ausstellungsprospektes für Plakate, Wegweiser, Transparente sowie Portogebühren von der Bw. ein weiterer Betrag von S 450.000,00 zuzüglich Mehrwertsteuer zur Verfügung gestellt. Ankäufe erforderlicher Materialien im Rahmen dieses Budgets könnten seitens des X. ohne Rückfrage getätigt

werden. Der Betrag von S 4,300.000,00 wird in Teilbeträgen zur Verfügung gestellt. Sollte ein Teilbetrag aufgebracht werden und die vorgelegten Rechnungen und Eigenleistungen ordnungsgemäß überprüft worden sein, wird der nächste Teilbetrag zur Verfügung gestellt."

Gemäß Punkt VI. des Vertrages sind Sponsorenleistungen dem Projekt zur Verfügung zu stellen und sind die Vertragsparteien zu informieren.

Laut Punkt VII. des Vertrages wurde seitens des X. bereits ein Kostenvoranschlag vorgelegt.

Punkt VIII. des Vertrages lautet: "*Die Betriebs- und Personalkosten, welche für den Ausstellungsbetrieb, ausgenommen der Energiekosten, entstehen, werden aus den laufenden Einnahmen des Verkaufsshops des X. bezahlt. X. steht das Recht zu, einen Ausstellungsshop zu installieren. Hier hat X. das alleinige Auswahlrecht für die Waren, deren Einsatz und auch deren Erlöse, die jedoch wie oben angeführt, primär zur Deckung der Betriebs- und Personalkosten verwendet werden müssen.*"

Punkt IX des Vertrages lautet: "*1.) Aus den Erlösen der Eintrittskarten ab Eröffnung ist zunächst der Bw. der von der Bw. vorgeschossene Betrag bis zur vollen Höhe zu ersetzen.*

2.) Die Eintrittserlöse sind täglich an die Bw. abzuliefern und abzurechnen.

3.) Sollten durch die Eintrittspreise die Unkosten der Bw. zur Gänze abgedeckt werden, so sind die Eintrittspreise ab dem Zeitpunkt der vollkommenen Abdeckung mit X. im Verhältnis 1:1 aufzuteilen."

Punkt X. des Vertrages lautet: "*Die Ausstellungsexponate sowie die Einrichtung gehören X. und werden nach dem vereinbarten Ende der Ausstellung wieder abgebaut und abtransportiert, soferne alle Unkosten die der Bw. entstanden sind, abgedeckt sind. Sollten die Kosten trotzdem nicht abgedeckt sein, behält sich die Bw. vor, Sachleistungen von X. zu fordern, bzw. gehen Exponate nach Auswahl der Bw. und nach Preisfestsetzung in deren Eigentum über. Seitens des X. wurde bereits im Rahmen der Vorbereitung eine Countdown-Säule mit Dekoration im Stadtzentrum errichtet".*

Gemäß Punkt XI. des Vertrages stellt die Bw. "*die Halle und die Energie (Heizung und Strom), die WC-Anlagen und die Parkplätze für den Aufbau und die Dauer dieser Ausstellung kostenlos zur Verfügung.*"

Laut Punkt XII. des Vertrages wird die "*Versicherung der Exponate, sowie die Ausstellungshaftpflichtversicherung von X. abgeschlossen. Die Feuerversicherung der Hallen*

sowie die Haftpflichtversicherung wird von der Bw. abgeschlossen. Miete oder Pacht für ein Ausstellungs-Cafe gehören zur Gänze der Bw."

Punkt XIII. des Vertrages lautet: "*Die Rückzahlung der Kostenanteile erfolgt in Form der Ablieferung der Eintrittsgebühren in voller Höhe (Pkt. VIII. und IX.). X. hat eine Lebensversicherung in Höhe von S 1.500.000,00 zum 1.9.1999 mit einer Laufzeit bis 1.9.2000 abgeschlossen. Im Ablebensfall ist die Bw. Bezugsberechtigte für die Versicherungssumme und wurde ihr die Originalpolizze bereits übergeben.*"

In Punkt XIV. des Vertrages findet sich die Feststellung, dass mit dem Beginn der durchzuführenden Arbeiten durch den X. bereits begonnen wurde sowie dass diese bis längstens 31.12.1999 fertig zu stellen sind.

In Punkt XV. des Vertrages ist vereinbart: "*Der von der Bw. zu bevorschussende Betrag darf die im Punkt V. angeführten Beträge nicht übersteigen*".

Aus dem dargestellten Gesamtinhalt des der Zahlung der S 4.300.000,00 (€ 312.493,19) durch die Bw. an den X. zugrunde liegenden Vertrages vom 26. Februar 1999 geht zweifelsfrei hervor, dass der Wille der Vertragspartner auf die Vereinbarung eines Austausches von Leistungen gerichtet war. X. wurde von der Bw. mit der Planung, Gestaltung und Durchführung der Millenniumsausstellung beauftragt. Dem X. wurden die erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt und er bekam darüber hinaus die Möglichkeit zur Präsentation seines Unternehmens in einem öffentlichen Rahmen. Es handelte sich um ein Auftragsverhältnis, in dessen Rahmen X. als selbstständiger Unternehmer tätig werden sollte und die Möglichkeit hatte, durch entsprechendes Engagement Einnahmen zu erzielen.

Wie aus dem Vertrag vom 26. Februar 1999 zu entnehmen ist, erfolgte die Hingabe der S 4.300.000,00 (€ 312.493,19) durch die Bw. an den X. im Kontext eines als Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zu beurteilenden Auftragsverhältnisses.

Der Zweck der Hingabe des Geldbetrages war zwar die Einräumung einer befristeten Kapitalnutzungsmöglichkeit für den X., was für sich allein betrachtet auf einen Darlehenszweck schließen lassen könnte. Es darf jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass X. dieser Geldbetrag von der Bw. im Zusammenhang mit dem vertraglich vereinbarten Leistungsaustausch – dem Auftragsverhältnis, welches den übergeordneten rechtsgeschäftlichen Zweck bildete - zur Verfügung gestellt wurde und er daher nicht frei darüber disponieren konnte.

Aus dem Vertrag vom 26. Februar 1999 geht eindeutig hervor, dass der Wille der Vertragspartner nicht auf eine unentgeltliche Darlehensgewährung im Sinne einer freien Kapitalnutzungsmöglichkeit, sondern auf die Abwicklung des im Rahmen des Auftragsverhältnisses vereinbarten Austausches von Leistungen ausgerichtet war.

Daher wäre eine Herauslösung der Hingabe des Geldbetrages aus dem Gesamtkontext des vereinbarten Leistungsaustausches nicht sachgerecht.

Dies insbesondere auch deshalb, weil nicht angenommen werden kann, dass die Bw. als eine wegen ihrer Rechtsstellung als Gemeinde besonderen Verantwortlichkeiten und daraus erwachsenden erhöhten Sorgfaltspflichten unterliegende Unternehmerin, einem anderen Unternehmer ohne Bezug zu einer wirtschaftlichen Interessenslage, ohne Wechselbeziehung zu einer Gegenleistung, einen Geldbetrag zur Verfügung gestellt hätte.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, kann aufgrund des in der inhaltlichen Gestaltung des Vertrages vom 26. Februar 1999 klar zum Ausdruck kommenden Willens der Vertragspartner nicht auf das Vorliegen einer Darlehensgewährung geschlossen werden.

An der Tatsache, dass sich die Bw. im Hinblick auf das mit einer derartigen Veranstaltung verbundene wirtschaftliche Risiko besonders umfassend, bis hin zu einer Lebensversicherung des X., abgesichert hatte, kann nichts Ungewöhnliches erblickt werden. Aus dieser, wegen der besonderen Verantwortlichkeiten einer Gemeinde sogar gebotenen gewesenen Handungsweise, kann nicht auf das Nichtvorliegen eines Leistungsaustausches geschlossen werden.

Ebenso verhält es sich mit der vom Finanzamt hervorgehobenen Tatsache, dass X. das "gesamte Unternehmerrisiko betreffend die Ausstellung" getragen habe. Indem sich X. zur Erbringung von Leistungen, nämlich zur Planung, Gestaltung und Durchführung der Millenniumsausstellung, verpflichtet hatte, hatte er – wie jeder andere Unternehmer, der im Geschäftsleben tätig wird - auch ein Unternehmerrisiko zu tragen. Jeder Unternehmer kann frei entscheiden, welches Risiko er eingehen möchte und es ist ein in der Praxis beobachtbares Phänomen, dass es mehr oder weniger risikofreudige Unternehmer gibt.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt zum Ergebnis, dass die im untrennbaren Zusammenhang mit dem im Vertrag vom 26. Februar 1999 vereinbarten, als Leistungsaustausch zu beurteilenden, Auftragsverhältnis erfolgte Hingabe des Betrages in Höhe von S 4.300.000,00 (€ 312.493,19) durch die Bw. an den X. nicht als Gewährung eines Darlehens angesehen werden kann.

Demnach ist die unter Zugrundelegung der Beurteilung dieses Vorganges als Darlehensgewährung zur Vorfinanzierung einer Milleniumsveranstaltung vorgenommene Versagung des Vorsteuerabzuges in Höhe von S 860.000,00 (€ 62.498,64) nicht zu Recht erfolgt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 28. Juni 2007