



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTHGmbH, vom 15. Oktober, 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. September 2007 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2005 sowie über die Berufung vom 30. April 2010 gegen den Bescheid vom 25. März 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Durch „Verordnung, wurde Nachstehendes geregelt:

Auf Grund des §xNaturschutzgesetz, wird verordnet:

Der in der Anlage dargestellte Teilbereich Landschaftsschutzgebiet erklären Landschaftsraumes erhält auf Grund seiner gegebenen natürlichen Faktoren und der vorgenommenen Pflege und Gestaltungsmaßnahmen das Prädikat "Naturpark". Die Anlage bildet einen Bestandteil dieser Verordnung.

Für die Einrichtung und Verwaltung des Naturparks wurde der „Verein ST gegründet, der im Jahr 1992 in den „VereinNaturparkST“ (=Bw.) umgewandelt wurde. Der Tätigkeitsbereich des Bw. erstreckte sich räumlich auf drei Gemeinden.

Die Aufgaben des Bw. bestehen im Wesentlichen:

In der Vornahme von Landschaftspflege und Gestaltungsmaßnahmen, Erhaltung der Ordnung und Reinlichkeit, Aufklärungstätigkeit sowie Tier- und Pflanzenschutz, Koordinierung von Land- und Forstwirtschaft und Tourismus, Mitwirkung bei der Regelung von Außenwerbung, Unterstützung und Förderung der wirtschaftlichen und kulturellen Interessen des Naturparks, Ausarbeitung eines jährlichen Arbeitsprogramms sowie die Aufbringung der erforderlichen Mittel dafür.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2005 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 17)

Der Bw. seien neben Einnahmen aus unternehmerischer Tätigkeit, auch Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Subventionen zur allgemeinen Förderung zugeflossen, welche dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen seien.

Die Vorsteuern, die dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen seien würden anerkannt, die vorwiegend auf Verwaltungsgemeinkosten entfielen, seien im Verhältnis der steuerpflichtigen und der nicht steuerbaren Umsätze aufzuteilen. Die anteilig auf nicht steuerbare Umsätze entfallenden Vorsteuern seien auszuscheiden.

Da die Bw. hauptsächlich durch nicht steuerbare Subventionen der öffentlichen Hand finanziert wird, seien die Vorsteuern aus Gemeinkosten größtenteils auszuscheiden.

Nicht steuerbare Einnahmen gemessen an den Gesamteinnahmen in %:

	2002	2003	2004	2005
Prozentsatz nicht steuerbare Subventionen	81,10%	93,10%	89,70%	78,70%
Anteilige Kürzung der Vorsteuern laut Betriebsprüfung	2.726,71	2.993,15	3.181,40	3.050,64

Tz. 18)

Die Projekte MW/HB beträfen gemäß den Vereinsstatuten die Landschaftspflege und Gestaltungsmaßnahmen, um den Erlebnis-, Bildungs- und Erholungswert für die Menschen im Naturparkgebiet zu steigern. Wie beispielsweise durch die Anlage von Wanderwegen und Naturlehrpfaden.

Die MW/HB seien außerdem über das Projektierungsstadium noch nicht hinausgekommen und sei daraus noch kein wirtschaftlicher Nutzen gezogen worden. Die auf dieses Projekt entfallenden Vorsteuern seien auszuscheiden.

Vorsteuern aus den genannten Projekten:

	2004	2005	2006	2007

HB	729,89	2.730,45	2.526,54	
MW			5.821,23	7.213,76
Summe Vorsteuern	729,89	2.730,45	8.347,77	7.213,76

Tz 20) Darstellung der abziehbaren **Vorsteuern**:

	2002	2003	2004	2005	4-6/2006	4-6/2007
Laut Vlg. bzw. UVA	6.269,25	10.517,90	14.501,17	14.676,76	10.212,59	10.337,48
Tz 17	-2.726,71	-2.993,15	-3.181,40	-3.050,64		
Tz 18			-729,89	-2.730,45	-8.347,77	-7.213,75
Vor- steuern laut BP	3.542,54	7.524,75	10.589,88	8.893,67	1.736,69	3.123,72

Das Finanzamt kürzte die beantragten Vorsteuern im Ausmaß der oa. Darstellung der Betriebsprüfung in den angefochtenen Bescheiden.

Mit Eingabe vom 10. Oktober 2007 brachte der Bw. dagegen Berufung ein.

Er führte darin aus, dass er in seiner Gesamtheit nach außen eine nicht in Teilbereiche teilbare gewerbliche Tätigkeit ausübe. Die Fördergelder von Seiten der öffentlichen Hand (Bund, Land, Gemeinden) stellten Zuschüsse bzw. Verlustabdeckung dar.

Die Höhe der Zuschüsse richte sich nach dem Geldbedarf des Bw. und wäre der Bw. ohne diese Zuschüsse nicht existenzfähig.

Neben der Abdeckung des Geldbedarfs aus dem laufenden Betrieb dienten die Zuschüsse auch zur Anschaffung und Herstellung der Wirtschaftsgüter wie zB.: die Projektkosten für MW/HB.

Es handle sich dabei, um „echte Subventionen“, denen keine direkte Leistungserbringung gegenüberstehe, weshalb auch keine steuerbaren Zuschüsse vorlägen. Die Subventionen kürzten aber nicht den Vorsteuerabzug.

Der Bw. sei im Jahr 1976 gegründet worden und erwirtschaftete seit 1999 steigende Einnahmen aus verschiedenen Bereichen.

Die Umsätze des Bw. seien in den Jahren von 2002 bis 2005 auf 49.351,86 Euro gestiegen.

Die Miteinbeziehung der Subventionen in den Gesamtbetrag der Entgelte zum Zwecke der Vorsteuerkürzung sei unrichtig.

Nicht nachvollziehbar sei außerdem, dass Vorsteuern aus der der Umsatzsteuer unterworfenen Weiterverrechnung von Gemeinkosten gestrichen worden seien.

Bei den noch zu errichtenden Projekten MW/HB handle es sich um wesentliche Attraktionen, deren Besichtigung bzw. Benutzung *nur entgeltlich* erfolgen könne.

Der Bw. bediene im Übrigen *nicht* private Interessen seiner Mitglieder, sondern sei gesamtheitlich unternehmerisch tätig.

Mit Vorhalt des UFS vom 24. Juni 2009 wurde dem Bw. vorgehalten, dass er laut Statuten und de facto weitgehend auch nichtunternehmerische Bereiche abdecke. Laut Rechtsprechung des EuGH steht ein Vorsteuerabzug für diesen Bereich von vornehmerein nicht zu.

Die die unternehmerische und nichtunternehmerische Sphäre betreffenden Vorsteuern seien angemessen aufzuteilen. Darunter fielen insbesondere die Vorsteuern aus Gemeinkosten, Wanderwege mit kostenpflichtigen Führungen.

Darüber hinaus seien Vorsteuern betreffend die Verpflegung bei Vereinssitzungen sowie Spesen und Nächtigungsgebühren zu 100% dem nichtunternehmerischen Teil zuzuordnen und deshalb zu streichen.

In der Folge wurden die Vorsteuerkürzungen einvernehmlich wie folgt festgelegt:

Tabelle

	2002	2003	2004	2005
Vorsteuern	3.362,16	3.214,98	3.564,71	3.876,29
Kürzung 20% der Gemeinkosten	-672,43	-643,00	-709,34	-775,26
Weitere Kürzungen				
Getränke Speisen f. Vereins sitzungen				
	-29,64			
Spesen Nächtigungen 20%		-203,56	-45,48	-42,73
Themenwege 50%	-45,96	-66,50	-162,18	-200,43
Summe der				

Vorsteuer kürzungen	747,57	913,06	917,00	1.018,4
--------------------------------	---------------	---------------	---------------	----------------

Ad Projekt MW/HB

Dieses Projekt umfasst nach dem vorgelegten „*Masterplan*“, der als Konzept vom Projektinhalt und dem Ablauf der Errichtung die Grundlage für Förderungszusagen und bildet, eine Kunst- und Erlebniswelt, deren stufenweise Umsetzung inklusive Planung und Projektierung sich über einen längeren Zeitraum erstrecken werde.

Das Projektvolumen für die erste Ausbaustufe „Phase 1“ wird mit **8,5 Millionen Euro netto** prognostiziert.

Gefördert wird das Projekt vom Land im Rahmen des LEADER plus Programms auf Basis der von der Landesregierung beschlossenen Richtlinie zur Förderung von Maßnahmen entsprechend der EU-Gemeinschaftsinitiative LEADER plus. Das Land beurteilte das Projekt mit Schreiben vom 11. Mai 2005, xxx , als positiv und erteilte eine Förderungszusage über 151.000 Euro, das sind 50% der im Jahr 2005 angefallenen Projektkosten. Insgesamt in dieser Schreiben für das Gesamtprojekt ein Durchschnittsfördersatz von 50% ermittelt.

Laut Projektbeschreibung soll die MW eine Erlebniswelt in Form einer Auseinandersetzung mit Natur, Kultur und Kunst sein. Die HB, die in ihrer *größten Variante 300 m* und in ihrer *Höhe 100 m* überspannen wird, das zentrale *Erlebniselement* darstellen. Die HB soll ein Verbindungselement innerhalb der MW darstellen.

Das Programm LEADER der Europäischen Gemeinschaft ist ein Programm für innovative Strategien in der ländlichen Entwicklung. Die Gemeinschaftsinitiative LEADER entspricht der europäischen Politik zur Förderung der Entwicklung des ländlichen Raums, dem zweiten Pfeiler der Gemeinsamen Agrarpolitik (GAP). Für den Zeitraum 2000-2006 lief das Programm LEADER plus. Es bezweckt die Diversifizierung der Wirtschaftstätigkeiten der ländlichen Gebiete durch die Anwendung von innovativen integrierten und partizipativen Strategien zur Entwicklung der Gebiete.

Die Leitlinien des Programms LEADER plus wurden durch die Mitteilung der Kommission vom 14.04.2000, Amtsblatt C 139 vom 18.5.2000, sowie deren Änderungen, Amtsblatt C-262 vom 31.10.2003 und C 294 vom 4.12.2003 geregelt. Danach sollen insbesondere die Zusammenarbeit zwischen ländlichen Gebieten und deren Vernetzung betont werden.

Gegenwärtig erfährt die LEADER-Initiative ihre Fortsetzung im Programm LEADER 2007-2013 (2006/144/EG).

Laut dem vorgelegten Masterplan (Seite 42 ff) waren folgende Schritte geplant:

Gründung einer (klein-)regionalen *Infrastrukturenentwicklungs Gesellschaft (=IEG)*, an der sich die *drei Tourismusverbände* der Region mit *zehn* Gemeinden sowie engagierten Betrieben (vor allem die SMGmbH , Hoteliers etc.) beteiligen.

Die IEG soll als zentrales Leitprojekt die MW/HB bearbeiten.

Vordringliche Aufgabe der IEG ist das Lobbying für das Projekt und die Klärung der Finanzierung in Form von Investorensuche bzw. Abklärung der Fördermittel. Sobald das Projekt von der Finanzierung her umsetzungsreif ist, wird es in eine **Projekterrichtungsgesellschaft** überführt.

Meilensteine der Umsetzung

- Gründung einer regionalen IEG im Herbst 2008
- Ausschreibung der Geschäftsführung im Herbst/Winter 2008
- Sicherung der Grundstücksverfügbarkeit bis Herbst 2008
- Lobbying durch Gesellschaft
- Sicherung der Finanzierung
- Überführung der Entwicklungsgesellschaft in eine Projekterrichtungsgesellschaft
- Realisierung des Startprojektes

Keiner dieser Punkte wurde bis dato erfüllt.

Mit Eingabe vom 4. Juni 2009 an den UFS gab der Bw. bekannt, dass die Gründung der Errichtungs-GmbH für Mitte Oktober 2009 mit zehn Gemeinden und der SMGmbH als Gesellschafter geplant sei, welche sodann ihren Betrieb aufnehmen könne. Dieser Eingabe wurde ein Schreiben des Bürgermeisters einer künftigen Gesellschaftergemeinde, eingelangt beim Bw. am 30. Mai 2009, beigelegt.

Darin erklärte der Bürgermeister, dass seine Gemeinde als Gesellschafter der neu zu errichtenden GmbH beitreten werde. Gleichzeitig ersuchte er um Vorbereitung des Gesellschaftsvertrages und der Bekanntgabe des Aufteilungsschlüssels für die einzelnen Gemeinden. Es sei ein wesentlicher Punkt, dass die bereits vom Verein getätigten Investitionen in Form einer jährlichen Nutzungsgebühr von 5.000 bis 10.000 Euro abgegolten würden.

Mit Vorhalt vom 17. März 2011 wurde dem Bw. vorgehalten, dass er im Zuge einer Vorsprache vor dem Unabhängigen Finanzsenat am 28. September 2010 den Verkauf der bisherigen Vorleistungen (Planungs- und Projektierungsarbeiten) betreffend die Realisierung des Projektes MW/HB an die neu zu gründende Errichtungs- und Gründungsgesellschaft, die mit der Errichtung und dem Betrieb dieses Projektes betraut wird, in Aussicht gestellt hat.

Im Gesellschaftsvertrag vom 24. September war die NPSTGmbH errichtet worden, die am 23. Oktober 2010 ins Firmenbuch eingetragen wurde. *Alleiniger Gesellschafter ist der Bw.* Der Gesellschaftszweck dieser Gesellschaft liegt laut Firmenbuch, FBNr.:xxx, in der Bewirtschaftung des Naturparks im Landschaftsraum der STer und in der Planung und Umsetzung von Veranstaltungen.

Laut Gesellschaftsvertrag verfolgt die Gesellschaft ausschließlich gemeinnützige Zwecke. Gegenstand des Unternehmens ist:

- die Bewirtschaftung des Naturparks im Landschaftsraum der STer,

-
- die Planung und Umsetzung von Veranstaltungen,
 - der Handel mit Waren aller Art,
 - der Erwerb und die Pachtung von sowie die Beteiligung an und die Geschäftsführung von anderen Unternehmen und Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand im In- und Ausland sowie die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmen
 - die Beteiligung als stiller Gesellschafter an Unternehmen
 - die Beteiligung als Komplementär an Personengesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand
 - die Durchführung aller Handlungen, Geschäfte und Maßnahmen, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen
 - ausgenommen sind Bankgeschäfte nach dem Bankwesengesetz

Das Stammkapital der GmbH beträgt 35.000 Euro.

Die Bw. **verkauft** laut Rechnung vom 26. Jänner 2011 sämtliche bisherigen Investitionen betreffend die MW/HB, die Anlagen „Naturparkhaus“, die Betriebs- und Geschäftsausstattung und den Garten an die neu errichtete NPSTGmbH um 432.520 Euro netto.

Laut Bw. erfolgte hinsichtlich der Entrichtung des Nettokaufpreises kein Zahlungsfluss, sondern sei das Entgelt in Form eines Gesellschafterzuschusses des Bw. an die GmbH geleistet worden. Die Umsatzsteuer sollte durch Überrechnung des Steuerguthabens aus den gutzuschreibenden Vorsteuern aus dem Erwerb durch die NPSTGmbH geleistet werden.

Der UFS forderte den Bw. mit Vorhalt vom 17. März 2011 auf, sich zu nachstehende Fragen zu äußern:

- a) *Wann* und durch *wen* soll das Projekt MW/HB errichtet werden?
- b) *Wer* wird das Projekt betreiben und *wem* werden die Einnahmen zufließen.
- c) Ab *wann* ist mit der Einnahmenerzielung zu rechnen?

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit betreibt. Gewerblich oder beruflich im Sinne dieses Gesetzes ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Weiters möge die Urkunde, auf Basis derer die Einlage (Zuschuss) vollzogen wurde, vorgelegt werden.

Um Beantwortung dieses Vorhaltes und Vorlage der angeforderten Unterlagen innerhalb von 4 Wochen ab Einlangen dieses Schreibens wurde gebeten.

Mit Eingabe vom 9. Juni 2011 gab der Bw. bekannt, dass der StStein das Leitthema des Naturparks sei. Der StStein nehme eine zentrale Stellung bei den Angeboten des Naturparks ein.

Ein Teil der Ausstellung „NAMI“ sei dem StStein gewidmet.

Die Naturparke des Landes hätten seit 2010 Naturparkjuwele ausgewiesen. Im Naturpark des Bw. sei StStein natürlich eines davon.

Durch die MW soll der StStein Gästen wie Einheimischen erlebbar gemacht werden.

Die Zusammenarbeit mit der SMGmbH habe weiter ausgebaut werden können. 2010 seien Führungen in diesem Betrieb erstmals über die Sommercarrd der Tourismusregion S-D angeboten. Gleich im ersten Jahr habe sich die Besucherzahl dadurch verdoppelt. Die Einbindung des Abbaubereichs in die Werksführung sei in Planung.

Im Herbst 2010 sei mit der Gründung der GmbH das operative Geschäft des Vereins übernommen worden. Dadurch sei gesichert, dass in den verschiedenen Geschäftsbereichen der GmbH umsatzsteuerpflichtige Einnahmen erzielt werden.

Speziell für Gruppen werde ab dem Sommer 2011 ein Kombiprogramm bestehend aus der Besichtigung des Naturparkhauses und einer Werksführung bei der SMGmbH angeboten.

Über die „*Ländliche Entwicklung*“ sei das Projekt „Entwicklung und Etablierung des Naturparks STer“ eingereicht worden. Teil dieses Projektes sei die Weiterentwicklung des Projekts MW. Mit einem genehmigten Finanzrahmen von 210.000 Euro stünden entsprechende Mittel zur Umsetzung zur Verfügung.

Aufbauend auf dem Strategie – und Maßnahmenplan habe der Tourismusverband NaturparkST das LEADER-Projekt „Tourismusentwicklung im NaturparkST“ eingereicht. Entsprechend dem Genehmigungsschreiben des Landes beinhalte das Projekt die teilregionale touristische Positionierung des Naturparks mit Fokus auf die Umsetzung der bereits konzipierten MW. Das Projekt laufe bis 2013 und sei mit 80.000 Euro genehmigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall

I) Vorsteuerkürzung/Subventionen

Die Frage, ob bei Vorliegen nichtsteuerbarer Umsätze, wie die gegenständlichen Subventionen vom Bund, Land und den Gemeinden, eine Aufteilung des Vorsteuerabzuges im Verhältnis der steuerpflichtigen zu den nichtsteuerbaren Umsätzen zu erfolgen hat. Dies mit dem Ziel, die anteilig auf die nichtsteuerbaren Subventionen entfallenden Vorsteuern nicht zum Abzug zuzulassen und

II) Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit der nichtunternehmerischen Sphäre des Bw.

Die Frage, ob die Vorsteuern, die anteilig auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallen, von vornherein nicht abzugsfähig sind.

III) Versagung des Vorsteuerabzuges betreffend Projektierungskosten für das Projekt MW/HB

Die Frage, ob der Bw. mit der Projektierung der MW/HB unternehmerisch tätig und somit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Ad I) Vorsteuer/Subventionen

Im angefochtenen Bescheid vertritt das Finanzamt der Betriebsprüfung folgend die Ansicht, dass die nicht steuerbaren Subventionen wie unecht befreite Umsätze zu behandeln seien. Folglich seien diese in die Gesamtumsätze einzubeziehen. Im Ausmaß des *prozentuellen* Anteiles der empfangenen Subventionen am „Gesamtumsatz“ wurden auch die Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen.

Da die gegenständlichen Subventionen offensichtlich „unstrittig“ als *nicht steuerbare* Subventionen qualifiziert wurden, liegen auch keine Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vor. Dies entspricht auch den Vorgaben des EG-Rechts.

Nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen nur „**Umsätze**“ der Umsatzsteuer. Voraussetzung für das Vorliegen eines Umsatzes ist ein direkter Leistungsaustausch, also eine Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt.

Eine echte, nicht steuerbare Subvention zeichnet sich dadurch aus, dass kein direkter Leistungszusammenhang besteht. Da das Vorliegen von echten Subventionen unstrittig ist, steht fest, dass die an die Bw. geflossenen Subventionen kein Leistungsentgelt darstellen. Mangels Leistungsentgelt liegt kein steuerbarer Umsatz vor. Mangels Entgeltscharakter gehen diese gemäß § 4 UStG 1995 auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ein.

Ein **Vorsteuerausschluss** nach dem im Punkt II.) zitierten § 12 Abs. 3 UStG 1994 ist für Leistungen, die im Zusammenhang mit **nichtsteuerbaren** Umsätzen stehen, nicht vorgesehen (siehe auch *Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar*³, WUV, Wien 2005).

Der Berufung war daher insoweit statzugeben, als keine anteilige Zuordnung der geltend gemachten Vorsteuern auf die nichtsteuerbaren Subventionen zu erfolgen hat und die aus diesem Titel vorgenommene Vorsteuerkürzung laut Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes rückgängig gemacht wird.

Ad II) Vorsteuerkürzung aus nichtunternehmerischer Tätigkeit

Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des UStG für den Vorsteuerabzug lautet:

Nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

1.

Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet;

2.

die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;

3.

die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die - wären sie steuerbar - steuerfrei sein würden;

4.

die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht.

Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt nicht ein, wenn die Umsätze
a)

nach § 6 Abs. 1 Z 1 bis 6 oder § 23 Abs. 5 steuerfrei sind oder steuerfrei wären oder
b)

nach § 6 Abs. 1 § 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1

§ 9 lit. c steuerfrei sind und sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden oder

c)

nach § 6 Abs. 1 § 8 lit. a bis c und lit. e bis h und § 6 Abs. 1

§ 9 lit. c steuerfrei wären und der Leistungsempfänger keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet hat.

Abs. 4)

Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluß nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.
Abs. 5)

An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer

1.

die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder
2.

nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Einführen sind nicht Umsätze im Sinne dieser Vorschrift.

Der Bw. ist nach seinen Statuten ein gemeinnütziger Verein, dessen Aufgabe es ist, den Naturpark zu führen. Er hat danach primär nichtunternehmerische Aufgaben zu erfüllen. Zur Umsetzung des Vereinszweckes, erbringt er in Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes auch umsatzsteuerpflichtige Leistungen an. Diese berechtigen zum Vorsteuerabzug, was auch vom Finanzamt nicht bestritten wird.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Tätigkeiten des Vereines sind unbestritten sowohl seinem Unternehmensbereich als auch seiner nichtunternehmerischen Sphäre zuzurechnen.

Offen ist nun die Frage, ob die unternehmerische Tätigkeit des Bw. dazu führt, dass auch die dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnenden Vorsteuern dem Unternehmen als Einheit zuzurechnen sind und zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Das Urteil des EuGH vom 12. Februar 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO) behandelt den Vorsteuerabzug einer juristischen Person. Diese juristische Person übte ihrerseits wirtschaftliche Tätigkeiten aus, die unter die Sechste Richtlinie fallen, andererseits aber auch "nichtwirtschaftliche" Tätigkeiten, also solche, die **nicht vom Anwendungsbereich** dieser Richtlinie erfasst werden.

In dieser Rechtssache C-515/07 wandte sich Generalanwalt Mengozzi in seinen Schlussanträgen vom 22. Dezember 2008 gegen die Ansicht des vorlegenden Gerichts, dass sich die juristische Person VNLTO auf die Bestimmungen des Art 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie berufen und folglich die gesamte beim Kauf von Gegenständen entrichtete Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen könne. Vielmehr sei der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit (Investitions)Güter für die Ausübung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten (beispielsweise für die Erreichung des satzungsmäßigen Zwecks einer juristischen Person) verwendet würden.

Der Generalanwalt schlug daher in erster Linie vor, auf die Vorlageentscheidung zu antworten, dass Art 6 Abs. 2 Unterab.s 1 der Sechsten Richtlinie auf die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Investitionsguts für Zwecke der nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen keine Anwendung findet.

Der EuGH ist im Urteil vom *12. Februar 2009, C-515/07*, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO) den Überlegungen des Generalanwaltes gefolgt und hat ausgesprochen:

Rn 34.) Es steht außer Frage, dass Tätigkeiten wie die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung *keine der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeiten* im Sinne von Art 2 Nr 1 der Richtlinie sind, da sie nicht in der entgeltlichen Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen bestehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, Optigen u. a., C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Slg. 2006, I-483, Rn 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Rn 35.) Zur Frage, ob solche Tätigkeiten als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für *unternehmensfremde Zwecke* im Sinne von Art 6 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie ausgeführt werden, ist zu bemerken, dass der Gerichtshof in der Rechtssache, die dem Urteil vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, Slg. 2008, I-1597), das nach Eingang des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens verkündet wurde, zugrunde lag, u.a. damit befasst war, wie die Vorsteuerabzugsberechtigung bei einem Steuerpflichtigen zu bestimmen ist, der zugleich einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.

Rn 36.) Hierzu hat der Gerichtshof in Rn 26 des erwähnten Urteils ausgeführt, dass die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen. In Rn 28 dieses Urteils hat er klargestellt, dass die mit der Richtlinie geschaffene Regelung über den Vorsteuerabzug alle wirtschaftlichen Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis betrifft, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen.

Rn 37.) Der Gerichtshof ist daher in den Rn 30 und 31 des erwähnten Urteils zu dem Ergebnis gelangt, dass die Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zum Abzug berechtigen kann, soweit sie sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen; für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf

Aufwendungen auf der Vorstufe nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Rn 38.) Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass mit Art 6 Abs. 2 Buchst a der Richtlinie, wie der Generalanwalt in Nr. 38 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, keine allgemeine Regel eingeführt werden sollte, nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für *unternehmensfremde Zwecke* im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt werden. Eine solche Auslegung würde nämlich Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie jeden Sinn nehmen.

Rn 40.) Deshalb ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art 6 Abs. 2 Buchst a und Art 17 Abs 2 der Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist."

Für die Anwendung des Art 6 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie ist somit zwischen unternehmensfremden Zwecken im Sinne einer klassischen Privatnutzung einerseits und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken andererseits zu unterscheiden. Soweit ein Gegenstand für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (etwa satzungsmäßige Zwecke einer Körperschaft) Verwendung findet, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug; an diesem Ergebnis ändert es nichts, wenn der Gegenstand daneben zum Teil zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze Verwendung findet.sind die Bestimmungen des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und des Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/ 388/ EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (nunmehr Art. 26 Abs. 1 Buchstabe a und Art. 168 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) dahin auszulegen, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist.

Diesem Urteil hat sich der Verwaltungsgerichtshof in VwGH 24.06.2009, 2007/15/0192 vollinhaltlich angeschlossen.

Dieser Judikatur entsprechend sind die Vorsteuern aus den angefallenen Anschaffungen und Aufwendungen auf den unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich des Bw. aufzuteilen. Die der nichtunternehmerischen Sphäre zuzuordnenden Vorsteuern sind von vorne herein *nicht* abziehbar.

Zu diesem Zwecke wurde die Vorsteuerkürzung einvernehmlich ermittelt (siehe oben in den Entscheidungsgründen) und dieser Entscheidung zu Grunde gelegt.

Ad III) „Marmorwelten und Hängebrücke“

Strittig ist die Frage, ob der Bw. für die zwei in Projektierung befindlichen Objekte (MW/HB), die nicht seiner Einnahmenerzielung dienen, dennoch auf Grund des Prinzips der Unternehmenseinheit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Auch hier ist wie unter Punkt II) zu klären, ob auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Bw. auf Grund der Unternehmenseinheit der Vorsteuerabzug zusteht.

Hinsichtlich der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen wird auf Punkt II) verwiesen.

Weiters ist zu klären, ob der „Verkauf“ der Projektinvestitionen im Jahr 2011 an die neu gegründete NPSTGmbH (=NPSTGmbH) eine unternehmerische Handlung darstellt, die rückwirkend eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Betätigung bewirkt.

Unstrittig hat der Bw. im Streitzeitraum Vorsteuern aus der Projektierung MW/HB in Anspruch genommen. Diesen Vorsteuern standen keine Einnahmen gegenüber. Auch in den Folgejahren bis zur Überlassung der Projektierungsleistungen in die GmbH, sind dem Bw. keine Einnahmen im Zusammenhang mit diesem Projekt zugeflossen.

Die Errichtung und Betreibung dieses Projektes durch den Bw. war nach dem vorliegenden Masterplan, niemals vorgesehen.

Der Bw. verfügte weder über die finanzielle Ausstattung für die Umsetzung und den Betrieb dieses Projektes, noch stehen solche Betätigungen im Einklang mit seinen Statuten.

Nach § 1 Abs. 2 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;.....

Für die Projektierung der MW/HB werden mit Umsatzsteuer belastete Leistungen an den Bw. erbracht, die in der Folge zu *keinem* Leistungsaustausch führen. Es gibt weder einen Leistungsempfänger noch ein Leistungsentgelt. Für das Vorliegen einer umsatzsteuerlich relevanten Leistung fehlt primär schon der Leistungsaustausch.

Man kann *nicht* davon ausgehen, dass der Bw. Leistungen an die erst zu gründende *Errichtungs- und Betreibergesellschaft* erbringt, da eine solche im Zeitpunkt des Leistungseinkaufes durch den Bw. noch nicht existent war und bis dato noch nicht gegründet wurde.

Ein Leistungsaustausch in Form eines Auftragsverhältnisses zwischen dem Bw. und der im Jahr 2010 gegründeten NPSTGmbH bezüglich der Projektierungsleistungen ist aus denselben Gründen zu verneinen.

Der Bw. beabsichtigte mit der Projektentwicklung auch gar nicht, unternehmerisch tätig zu werden. Eine unternehmerische Tätigkeit des Bw. bezüglich der Projektierung der MW/HB ist schon deshalb auszuschließen, da laut Masterplan von Anfang an feststand, dass der Bw. die Projektierungsleistungen **nicht** mit Einnahmenerzielungsabsicht bewirkt. Erst nach Sicherung der Finanzierung sollte eine zu gründende Gesellschaft die Errichtung und den Betrieb der MW/HB als Unternehmer aufnehmen.

Die Projektierungskosten der MW/HB können auch nicht als Entwicklungsaufwendungen für künftige Leistungen betrachtet werden, da die Vermarktung des Projektes oder der Projekteleistungen durch den Bw. nicht geplant war.

Eine etwaige Kostenabgeltung in Form von jährlichen Nutzungsentgelten wurde erst im Jahr 2009, also Jahre nach dem Projektstart, vom Bürgermeister einer Naturparkgemeinde in Erwägung gezogen und ist nunmehr durch die Übertragung der Investitionen auf die NPSTGmbH im Jahr 2011 gar nicht mehr möglich.

In der Eingabe des Bw. vom 9. Juni 2011 (offenbar als Nachweis für den Projektfortschritt gedacht) wurde auf ein LEADER - Projekt des *Tourismusverbandes* mit Fokus auf die bereits konzipierten MW verwiesen.

Dazu ist auszuführen, dass die Tätigkeiten des *Tourismusverbandes* für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes *irrelevant* sind, da der *Tourismusverband* eine vom Bw. getrennte, völlig unterschiedliche Rechtsperson ist. Dessen Tätigkeiten können nicht dem Bw. zugeordnet werden. „Nach § 2 Punkt 7 der Vereinsstatuten ist es ua. Aufgabe des Bw. die Unterstützung und Förderung der wirtschaftlichen und kulturellen Interessen des Naturparks zu unterstützen. Dazu gehört insbesondere auch die Förderung eines angemessenen Tourismus durch Kontaktaufnahme mit Interessensvertretungen, Behörden, der Landesregierung etc.“

Danach kann nicht daran gezweifelt werden, dass die Projektierungsarbeiten des Bw. in Erfüllung seiner Statuten erfolgten und dass das Projekt MW/HB in enger Verknüpfung mit der Nutzung des Naturparks steht.

Die Erfüllung von Vereinsaufgaben, denen kein unmittelbarer Leistungsaustausch gegenübersteht, fällt jedoch nicht in die nichtunternehmerische Sphäre des Bw.

Auch der Umstand, dass der Bw. als *Förderungswerber* für ein später von anderen umzusetzendes Projekt aufgetreten ist, das durchaus auch dem Bw. zu Gute kommen wird, macht ihn in dieser Eigenschaft nicht zum Unternehmer.

Die Zusammenarbeit der *Tourismusregion S-D* mit der SMGmbH und die seit 2010 bestehende Möglichkeit, das Unternehmen dieser Gesellschaft mit der von der Tourismusregion vergebenen Tourismuskarte zu besichtigen, ist für den gegenständlichen Sachverhalt ebenfalls nicht maßgeblich. Mögliche touristische Synergien in diesem Zusammenhang werden nicht bezweifelt. Ein Einnahmenzufluss an den Bw. aus dem *strittigen Projekt* wird dadurch aber nicht bewirkt.

Feststeht, dass der Bw. mit dem Projekt MW/HB keinen Leistungsaustausch bewirkt, keine Einnahmen im Sinne des **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** erzielt und er diesbezüglich auch nicht Unternehmer ist.

Die Projektierung der MW/HB ist folglich insgesamt der **nichtunternehmerischen Sphäre des Bw.** zuzurechnen. Offen ist nun die Frage, ob die unternehmerische Tätigkeit des Bw. dazu führt, dass auch die dem Privatbereich zuzurechnenden Vorsteuern dem Unternehmen als Einheit zuzurechnen sind und zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Laut dem bereits oben unter Punkt II) zitierten Urteil des EuGH vom 12.12.2009, Rs 515/07, sind die Bestimmungen des Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und des Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/ 388/ EWG

des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (nunmehr Art. 26 Abs. 1 Buchstabe a und Art. 168 Mehrwertsteuersystemrichtlinie) dahin auszulegen, dass sie auf die Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen nicht anwendbar sind, die dem Unternehmen für die Zwecke anderer als der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zugeordnet sind, so dass die Mehrwertsteuer, die aufgrund des Bezugs dieser für solche Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldet wird, nicht abziehbar ist.

Da die Projektierungsaufwendungen MW/HB mit *keinem Leistungsaustausch* verknüpft waren, die Aktivitäten des Bw. in diesem Zusammenhang der Wahrnehmung seiner typischen Vereinsaufgaben ohne weiteres wirtschaftliches Engagement entsprechen, entfallen diese eindeutig auf die *nichtunternehmerische Sphäre* des Bw. Der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH folgend können die daraus resultierenden Vorsteuern mangels Unternehmensbezogenheit nicht abgezogen werden.
Der Bw. vermeint nun, dass er durch die Übertragung der Projektierungsleistungen im Jänner 2011 auf die Ende 2010 errichtete NPSTGmbH (= NPSTGmbH) eine unternehmerische Handlung vollzogen habe.

Im Zuge einer Besprechung vor dem Unabhängigen Finanzsenat am 28. September 2010 wurde seitens des Bw. vorgebracht, dass der Verkauf der bisherigen Vorleistungen (Planungs- und Projektierungsarbeiten) betreffend das Projekt MW/HB an eine *neu zu gründende Errichtungs- und Betriebs GmbH* beabsichtigt sei.

Die im September 2010 gegründete NPSTGmbH wurde laut Auskunft des Bw. zur klaren Trennung der nichtsteuerbaren Tätigkeit des Bw. von den bisher von ihm ausgeübten umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeiten errichtet. Diese Gesellschaft sei im Zuge einer Neustrukturierung ab dem 1. Jänner 2011 für die Abwicklung des operativen Bereichs des Bw. zuständig

Weder der Gesellschaftsvertrag der NPSTGmbH, noch deren Ausstattung mit dem Mindestkapital lassen den Schluss auf die Errichtung und den Betrieb des Projektes MW/HB durch die NPSTGmbH zu. Dies wird vom Bw. auch gar nicht behauptet

Mit Eingabe des Bw. an den Unabhängigen Finanzsenat vom 4. Juni 2009 wurde bereits für Mitte Oktober 2009 die Gründung der Errichtungsgesellschaft in Aussicht gestellt.

Bis dato sind der Errichtungsbeginn und die Finanzierung noch offen. Die Errichtungs- und Betreibergesellschaft wurde noch nicht gegründet.

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Laut Rechnung vom 26. Jänner 2011 hat der Bw. sein gesamtes Anlagevermögen und die strittigen Projektierungsinvestitionen MW/HB an die NPSTGmbH verkauft. Laut Bw. wurde die Entrichtung des Bruttoentgeltes über die Rückholung der Vorsteuern beim Finanzamt und in Form eines

Gesellschafterzuschusses in Höhe des Nettoentgeltes vereinbart. Die GmbH führt in Bezug auf das Anlagevermögen dieselben Tätigkeiten aus wie zuvor der Bw.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise darf daran gezweifelt werden, dass ein *Kaufvertrag* vorliegt, wenn ein Alleingesellschafter einer GmbH unmittelbar nach deren Gründung sämtliche bisher in seinem Eigentum gestandenen Wirtschaftsgüter an diese Gesellschaft verkauft, im Wissen, dass diese den Erwerbspreis nicht zahlen kann, um in der Folge auf den Kaufpreis in Form eines Gesellschafterzuschusses zu verzichten.

Die tatsächliche rechtliche Würdigung der Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die GmbH ist jedoch nicht Gegenstand dieses Verfahrens, da dieser Vorgang sich erst im Jahr 2011 vollzog.

Unabhängig davon, wie dieser Vorgang rechtlich zu beurteilen ist, steht nach den obigen Darlegungen fest, dass dem Bw. hinsichtlich der Projektierung der MW/HB von Beginn an keine Unternehmereigenschaft im Sinne des **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** zugekommen ist, weil die Vermarktung des Projektes MW/HB durch den Bw. und damit verbunden eine Einnahmenerzielungsabsicht *nicht geplant* war. Der Bw. war mit dieser Tätigkeit nicht unternehmerisch tätig, weshalb die Projektierung zur Gänze in den dessen nichtunternehmerischen Bereich fällt. Ein Vorsteuerabzug aus diesen Projektinvestitionen ist daher unzulässig.

Ein allfälliger späterer Verkauf von Investitionen des nichtunternehmerischen Bereichs ist nicht geeignet, eine rückwirkende Unternehmereigenschaft zu begründen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zur Gänze zu versagen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 21. September 2011