

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache ZZ, vertreten durch Mag. Martina Märzinger WT Stb. GmbH, Bauernstraße 9, 4600 Wels gegen die Bescheide des FA Grieskirchen Wels vom 8.7.2010 betreffend Umsatzsteuer 2007 und vom 21.7.2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist (nach ihren Statuten) nicht auf Gewinn ausgerichtet und bezweckt die Förderung neuer Erkenntnisse in den Bereichen Sprache, Wirtschaft und Kultur sowie die Förderung transnationaler Forschungsbeziehungen.

Die Beschwerdeführerin war an volkswirtschaftlich interessanten Forschungsprojekten beteiligt, die von einem koordinierenden Partner gemeinsam mit Projektpartnern aus verschiedenen Ländern der Europäischen Gemeinschaft erarbeitet wurden. Solche Projekte (nachfolgend Leonardo da Vinci Programm) wurden von der Europäischen Gemeinschaft unter bestimmten Voraussetzungen gefördert.

Der koordinierende Partner hat die von der Europäischen Gemeinschaft erhaltenen Fördergelder an die Projektpartner, also auch an die Beschwerdeführerin, verteilt. Die Zahlung an die Beschwerdeführerin war an bestimmte Forschungstätigkeiten der Beschwerdeführerin gebunden, die dabei bestimmte Auflagen zu erfüllen hatte.

Die Beschwerdeführerin musste dem koordinierenden Partner ständig berichten, die Verwertungs- und Veröffentlichungsrechte blieben jedoch bei der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin hatte die Forschungsergebnisse zu publizieren und dabei zu erwähnen, dass die Forschung von der Europäischen Gemeinschaft finanziert wurde.

Die Beschwerdeführerin und das Finanzamt haben die genannten Fördergelder nicht als Leistungsentgelt, sondern als 'echten' Zuschuss gewertet.

Nach den Beilagen zu den Umsatzsteuersteuererklärungen hat die Beschwerdeführerin in den Jahren 2007, 2008 und 2009 für die genannten Forschungen Beträge (nachfolgend alle Euro) in Höhe von 24.439,84, 22.322,33 und 4.335,58 erhalten. Diese seien nach Rz 32 der UStR nicht steuerbare Umsätze und wurden daher auch nicht in die Umsatzsteuererklärungen aufgenommen. Im Zusammenhang mit diesen Umsätzen wurden für die angeführten Jahre Vorsteuern aus Vorleistungen in Höhe von 4.023,49, 3.551,01 und 722,34 geltend gemacht.

Das Finanzamt anerkannte diese Vorsteuern nicht und führte zur Begründung aus, dass die genannten Umsätze nicht steuerbar seien, weshalb die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuer nicht abgezogen werden dürfen.

Die übrigen für die angeführten Jahre in Höhe von 1.526,77, 2.737,98 und 3.806,25 geltend gemachten Vorsteuern anerkannte das Finanzamt.

Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin sei sie jedoch unternehmerisch tätig, weshalb der (volle) Vorsteuerabzug zustehe.

Über diesbezüglichen telefonischen Vorhalt des Richters teilte die steuerliche Vertreterin mit (im Originaltext Berufungswerberin statt Beschwerdeführerin):

In unserem Telefonat haben sie die Ansicht vertreten, dass der Beschwerdeführerin für Vorleistungen iZm mit dem Leonardo da Vinci Programm keine Vorsteuern zustünden, weil der Verein daraus keine Umsätze erzielt. Dazu möchte ich folgende Stellungnahme abgeben:

Die Arbeiten im Rahmen des Leonardo da Vinci Programms stellen nur ein Standbein für die Beschwerdeführerin dar. Daneben bietet die Beschwerdeführerin vor allem Trainings zu interkulturellen Projekten, Sprachtrainings, etc. an. In der Anlage finden Sie einen Auszug der entsprechenden Ausgangsrechnungen. Bei diesen interkulturellen Trainings wird selbstverständlich auch auf die Erfahrungen iZm dem Leonardo da Vinci Programm zurückgegriffen. Das Leonardo da Vinci Aktionsprogramm befasst sich, wie aus der RZ 32 der UStR hervorgeht, mit der Entwicklung neuer Ausbildungslehrgänge, Lehrinhalte, Lernmaterialien, Trainingsmethoden, etc. Die Beschwerdeführerin befasst sich bei ihren sonstigen Leistungen, die sie am Markt anbietet, unter anderem mit genau jenen Anforderungen und Problemen, die im Rahmen des Leonardo da Vinci Aktionsprogramms erforscht werden. Die Beschwerdeführerin wurde ja aus gutem Grund

als EU-Projektpartner ausgewählt. Da die Erfahrungen und Erkenntnisse, die im Rahmen des Leonardo da Vinci Programms gewonnen wurden, in die angebotenen Leistungen einfließen, werden dadurch auch umsatzsteuerbare Leistungen erzielt. Dadurch steht meines Erachtens auch der Vorsteuerabzug aus den Vorleistungen zu, da entsprechende Umsätze erwirtschaftet werden.

RZ 32 der UStR lautet:

'Im Rahmen des Aktionsprogramms zur Durchführung einer Berufspolitik der Europäischen Gemeinschaft – Leonardo da Vinci werden zwischen der EU und einzelnen Projektträgern Verträge über Pilotprojekte (zB Entwicklung neuer Ausbildungslehrgänge, Lehrinhalte, Lernmaterialien, Trainingsmethoden) oder Multiplikatorprojekte (zur Verbreitung von Ergebnissen und Produkten früherer Projekte) abgeschlossen. Die Projektträger sollen damit zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden. Die Zuschüsse der EU an die Projektträger sind daher nicht steuerbar.'

Die Beschwerdeführerin erzielte neben den Geldern aus den EU-Forschungsprojekten in den Jahren 2007 bis 2009 folgende Umsätze (jeweils in Euro):

2007: 9.474,16 (oder 27,94 %)

2008: 27.325,83 (oder 55,04 %)

2009: 35.707,58 (oder 89,17 %)

In einer Beilage hat die steuerliche Vertreterin die Erlöse aufgeschlüsselt. Danach sind in den oben angeführten Beträgen folgende umsatzsteuerpflichtige Erlöse enthalten:

2007: 7.361,60; 2008: 13.732,06; 2009: 31.713,87.

Die Restbeträge sind (unecht) steuerfreie Umsätze.

In Telefonaten mit der steuerlichen Vertreterin und der den Fall bearbeitenden Sachbearbeiterin der steuerliche Vertreterin gab der Richter zu bedenken, dass zwar nicht auszuschließen sei, dass (wie in der Beschwerde dargelegt) Erfahrungen und Erkenntnisse, die im Rahmen des Leonardo da Vinci Programms gewonnen wurden, in besteuerte Umsätze, die nicht im Rahmen des genannten Programmes erzielt wurden bzw. werden, eingeflossen sind. Andererseits könnten aber auch Vorleistungen, für die der Vorsteuerabzug anerkannt wurde, nicht ausschließlich für besteuerte Umsätze, sondern auch für Tätigkeiten im Rahmen des Leonardo da Vinci Programms verwendet worden sein. Wenn eine exakte Zuordnung der Vorsteuern nicht möglich sei, wäre eine Aufteilung der Vorsteuern im Schätzungsweg vorzunehmen, wobei sich als Aufteilungsmaßstab der Umsatzschlüssel anbiete.

Eine solche Aufteilung würde Folgendes ergeben:

Zeile zwei = 2007; Zeile drei = 2008, Zeile vier = 2009;

Zeile fünf = Differenz aller Jahre; Zeile sechs = Aufteilung über alle Jahre:

Zuschüsse	Erlöse 20%	Summe	Anteil der Erlöse in %	Vorsteuern geltend gemacht	Vorsteuern anerkannt	%-Anteil an den geltend gemachten Vorsteuern	Differenz
24.439,84	7.361,60	31.801,44	23,15	5.497,26	1.526,77	1.272,62	+254,15
22.322,33	13.732,06	36.054,39	38,09	6.288,99	2.737,98	2.395,48	+342,50
4.335,58	31.713,87	36.049,45	87,97	4.528,59	3.806,25	3.983,80	-177,55
						Gesamtdiff.	+419,10
51.097,75	52.807,53	103.905,28	49,18	16.314,84	8.071,00	8.023,64	+47,36

Danach wären in Summe sogar weniger Vorsteuern anzuerkennen als anerkannt wurden.

Falls nicht dargelegt wird, warum die in den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen vorgenommene Zuordnung der Vorsteuern unzutreffend sei, sei davon auszugehen, dass besagte Zuordnung zutreffend ist, zumal das Finanzamt diese Zuordnung auch nicht in Zweifel gezogen hat.

Das Antwortschreiben vom 27.8.2013 enthält jedoch nur die bereits übermittelte Aufschlüsselung der Erlöse.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darf der Unternehmer die ihm 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.

Für das Unternehmen ausgeführt können Leistungen nur insoweit sein, als diese zur Ausführung von steuerbaren Tätigkeiten bestimmt sind bzw. verwendet werden. Dies entspricht auch dem Art. 168 lit. a MwStSysRL, der wie folgt lautet:

Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

Die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden.

Der EuGH hat in mehrere Urteilen zum Ausdruck gebracht, dass eine Verwendung für Zwecke der besteuerten Umsätze und damit eine Vorsteuerabzugsberechtigung nur dann vorliegt, wenn die Kosten für die mit Umsatzsteuer belasteten Gegenstände bzw. Dienstleistungen Kostenelement eines bestimmten besteuerten Umsatzes sind oder wenn sie zu den allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen gehören und als solche in den Preis der Produkte seines Unternehmens eingehen (EuGH 06.04.1995, C-4/94, BLP-Group; EuGH 08.06.2000, C-98/98, Midland Bank; EuGH 22.02.2001, C-408/98, Abbey National; EuGH 27.09.2001, C-16/00, Cibo Participations; vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 106).

Ob nun ein Verwendung für besteuerte Umsätzen erfolgt (ist), ob also ein Zusammenhang zwischen bezogenen und erbrachten Leistungen besteht, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhaltes zu beurteilen ist (EuGH 08.03.2001, C-415/98, Bakcsi; vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 103).

Nach den Beschwerdeausführungen bestehe der letzterwähnte Zusammenhang hinsichtlich aller geltend gemachten Vorsteuern, weil die Erfahrungen und Erkenntnisse, die im Rahmen des Leonardo da Vinci Programms gewonnen wurden, in Umsätze, die nicht im Rahmen des genannten Programmes erzielt wurden bzw. werden, einfließen.

Diese Ausführungen decken sich jedoch nicht mit den Beilagen zu den Umsatzsteuer-erklärungen, in denen nur von einem Zusammenhang der strittigen Vorsteuern mit den nicht steuerbaren Umsätzen die Rede ist. Nach besagten Beilagen ist daher eine genaue Zuordnung der Vorsteuern möglich und auch vorgenommen worden.

Eine Begründung, warum diese Zuordnung unzutreffend sei, hat die Beschwerdeführerin nicht geliefert. Es ist daher davon auszugehen, dass besagte Zuordnung zutreffend ist, zumal das Finanzamt deren Zutreffen nicht in Zweifel gezogen hat.

Unstrittig sind die im Rahmen des Leonardo da Vinci Programms vereinnahmten Beträge nicht Entgelte für besteuerte Leistungen. Der begehrte Vorsteuerabzug steht daher nicht zu.

Selbst wenn eine genaue Zuordnung der Vorsteuern nicht möglich wäre, würde sich daran nichts ändern. Nach dem Urteil des EuGH 08.06.2000, C-98/98, Midland Bank, ist es nämlich Sache des Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass die Aufwendungen zu den (verschiedenen) Kostenelementen der steuerpflichtigen Umsätze gehören. Im konkreten Fall ist dies nicht nachgewiesen worden. Daher liegen Gemeinkosten vor, deren Vorsteuern nur aliquot abgezogen werden dürfen. Als Aufteilungsmaßstab sind all jene Schlüsseln zulässig, die den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer beachten (EuGH 13.03.2008, C-437/06, Securenta; vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 269).

Innerstaatlich ergibt sich das Erfordernis der Aliquotierung daraus, dass (wie eingangs dargelegt) Leistungen nur insoweit für das Unternehmen ausgeführt sind, als diese zur Ausführung von steuerbaren Tätigkeiten bestimmt sind bzw. verwendet werden.

Es gibt nun keinen Grund, warum bei teilweise steuerpflichtigen (bzw. echt steuerfreien) Umsätzen und teilweise nicht steuerbaren Tätigkeiten eine andere Vorsteueraufteilung als bei teilweise steuerpflichtigen (bzw. echt steuerfreien) und teilweise (unecht) steuerfreien Umsätzen vorzunehmen sei. Für den letztangeführten Fall ist innerstaatlich geregelt:

Die Steuer für Lieferungen, für die Einfuhr von Gegenständen und für sonstige Leistungen ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände bzw. sonstige Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994).

Bewirkt der Unternehmer neben Umsätze, 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 (§ 12 Abs. 4 UStG 1994).

Fehlen die Grundlagen für eine sachgerechte exakte Zuordnung von 'gemischten' Vorsteuerbeträgen ist zu schätzen. Dabei kommt die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel in Betracht (VwGH 06.03.1989, 87/15/0087). Besagter Umsatzschlüssel ist anzuwenden, wenn sich für eine vom Umsatz abweichende wirtschaftliche Zuordnung keine ausreichenden Anhaltspunkte finden (VwGH 19.11.2006, 2002/13/0176; vgl. auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 268).

Im konkreten Fall hat die Beschwerdeführerin weder dargelegt, warum der ihr vorgehaltene Umsatzschlüssel keinen geeigneten Aufteilungsmaßstab darstelle noch gibt es Anhaltspunkte für Letzteres. Die somit nach dem Umsatzschlüssel vorzunehmende Schätzung würde jedoch (wie im Vorhalt dargelegt) keine nennenswerten Abweichungen gegenüber den bisher anerkannten Vorsteuern führen. Somit wäre auch diesfalls keine Änderung an der Höhe der Vorsteuern vorzunehmen.

Der Frage, ob und wie Vorsteuern aufzuteilen sind, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu, weil diese Frage vom VwGH bereits in nicht widersprüchlicher Weise beantwortet worden ist (siehe oben). Eine Revision ist daher unzulässig.

Linz, am 10. Juni 2014