



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Irene Eberl, Franz Seckel und Mag. Johann Schandl im Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung vom 14. April 2004 der Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Edith Hanel-Schmidt, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 vom 4. Februar 2005 (ursprünglich gerichtet gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1. Juni 2003 bis 30. Juni 2003) nach der am 14. März 2007 in 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt in der Rechtsform einer offenen Erwerbsgesellschaft ein Unternehmen, welches mit Gesellschaftsvertrag vom 28. November 2001 gegründet worden ist. Unternehmensgegenstand ist das Gewerbe "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitungs und Informationstechnik".

Im Zuge einer gemäß § 151 Abs. 3 BAO durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung für die Zeiträume Mai bis Juli 2003 wurde nachstehende Feststellung getroffen:

"Auf Grund der vorgelegten Bankauszüge wurde festgestellt, dass die Förderung (1. Rate) A 4/02 vom 11. Juni 2003 € 18.578,08 von der B. bisher nicht der Umsatzsteuer unterzogen wurde. Laut Anfrage beim Fachbereich A. ist dies ein unechter Zuschuss (Entgelt von dritter Seite) und ist in Höhe von € 15.481,73 netto 20% umsatzsteuerpflichtig."

<i>Juni 2003</i>			
<i>Erlöse</i>	<i>netto 20%</i>	<i>It. UVA</i>	<i>0,00</i>
<i>Erlöse</i>	<i>netto 20%</i>	<i>It. USO</i>	<i>15.481,73</i>
<i>Erlöse</i>	<i>netto 20%</i>	<i>It. USO</i>	<i>15.481,73</i>

Mit Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Monat Juni 2003 vom 16. Dezember 2003 schloss sich das Finanzamt der oa Feststellung an.

Mit Eingabe vom 14. Jänner 2004 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass den Förderbedingungen der B. (Antrag auf Schwerpunktförderung) zu entnehmen sei, dass seitens der B. lediglich eine Kontrolle des Projektablaufes durchgeführt werde. Die Auszahlung der Fördermittel sei an einen Nachweis der Durchführung des Projektes, der Vorlage über die wirtschaftliche Bewältigung des Vorhabens (Bilanz 2001 und 2002) und eine Kostenaufstellung gebunden. Diesbezüglich habe die Bw. auch der B. sowie Organen der Europäischen Union Auskünfte zu erteilen und Überprüfungen zu dulden.

In den UStR, Rz 26 sei normiert, dass echte nicht steuerbare Umsätze vorliegen würden, wenn der Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschuss-empfängers gewährt worden sei. Gerade das sei im gegenständlichen Fall zutreffend, da die Bw mit dem Programm Software zur Risikoprüfung herstellen würde. Außerdem stehe die Höhe des Zuschusses im Zusammenhang mit dem Geldbedarf des Zuschussempfängers und nicht mit bestimmten Umsätzen.

Eine bloße Zweckbestimmung durch den Zuschussgeber reiche für sich allein nicht aus, einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen. Der Zuschuss-geber verlange vom Empfänger üblicherweise einen Nachweis über die Mittelverwendung oder einen Förderungsbericht. Die Vorlage dieser Nachweise würde für sich alleine keinen Leistungsaustausch begründen (s. UStR 2000, Rz 27).

Da im gegenständlichen Fall über die Vorlage der Nachweise hinaus kein Leistungsaustausch vorliege, würde es sich eindeutig um einen echten nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss handeln.

Es werde daher beantragt die B. Förderung in Höhe von € 15.481,73, als echten, nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss zu behandeln.

Falls die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werden würde, werde eine mündliche Verhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Dem Vorlagebericht wurde nachstehendes Schreiben seitens des Finanzamtes beigelegt.

Die Bw betreibe Dienstleistungen im EDV-Bereich. Für die Entwicklung einer Software zur Kreditrisikoprüfung sei der Bw. ein Förderungszuschuss in Höhe von € 57.245,00 von der B. genehmigt worden. Auf Grund von geleisteten Arbeitsstunden der Gesellschafter (Personalkosten € 89.018,75) sowie angeschaffter Anlagegüter (AK € 3.871,66) sei die 1. Tranche des Zuschusses am 11. Juni 2003 von der B. in Höhe von € 18.578,00 ausbezahlt worden. Die Bw sei der Ansicht, dass dieser Zuschuss einen echten, nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss darstellen würde (siehe Rz 26 UStR).

Das Finanzamt sei jedoch anderer Meinung und begründe dies wie folgt:

Zuschüsse (Subventionen):

Zuschüsse, die ein Unternehmen von öffentlicher Seite erhalten würde, könnten je nach Sachverhalt sein:

1. Entgelt für eine Leistung des U an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt)
2. Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des U an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (sog. unechter Zuschuss)
3. Kein Leistungsentgelt (sog. Echter Zuschuss).

Nach Meinung des Finanzamtes liege bei dem dargestellten Sachverhalt ein unechter Zuschuss (Entgelt von dritter Seite) vor:

Der U würde diese Leistung der B. als zusätzliche Gegenleistung für eine umsatzsteuerliche Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (das ist derjenige, der das Produkt kaufen wird/soll) erhalten. Dieser würde zwar noch nicht feststehen, da das Programm erst entwickelt werden würde, das ändere aber nichts an der Qualifikation als Entgelt von dritter Seite. Durch diese Zahlung der B. würden die Entwicklungskosten gesenkt werden, was sich in der Folge auf den Preis des Produktes auswirken würde. Darin sei eben nach Ansicht des Finanzamtes die zusätzliche Leistung zu sehen. Andernfalls müsste der potentielle Käufer einen höheren Preis für das Endprodukt zahlen.

Die Judikatur verlange einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch: der Zuschussgeber müsse ein zusätzliches Entgelt deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringe. Genau dies sei im vorliegenden Fall nach Ansicht des Finanzamtes gegeben.

Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Berufung.

Festzuhalten ist, dass mit Bescheid vom 4. Februar 2005 der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 ergangen ist.

Mit Schreiben vom 2. April 2003 wurde der Bw. von der B. mitgeteilt:

"Aufgrund des bei uns am 11. März 2002 eingelangten Antrages der Bw. teilen wir Ihnen mit, dass die Beurteilungskommission-Wirtschaft am 31. März 2003 beschlossen hat, Ihnen auf Basis einer Berechnungsgrundlage von € 286.225,00 einen verlorenen Zuschuss in Höhe von € 57.245,00 zu gewähren.

Die Gewährung des obgenannten Förderungsbetrages erfolgt auf der Grundlage der Richtlinien betreffend die Gewährung von nicht rückzahlbaren Zuschüssen gemäß dem Landes-Wirtschaftsförderungsgesetz 1994-WiföG, deren Inhalt integrierender Vertragsbestandteil ist.

1. Die Förderung dient zur Finanzierung des folgenden Projektes:

- Entwicklung einer Software zur Kreditrisikoprüfung.....

2. Die Auszahlung der Fördermittel ist an nachfolgende Auflagen gebunden:

- Nachweis der Durchführung des Projektes

- Nachweis der förderbaren Projektkosten in Höhe von mind. € 286.226,00 sowie Vorlage der Originalrechnungen und Zahlungsbestätigungen. Die Personalkosten sind detailliert aufzugliedern (Mitarbeiter, Stundenzahl, Stundensatz gemäß Formblatt).... "

Im Zuge des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde gemäß § 143 BAO um Akteneinsicht in den betreffenden Förderakt bei der B. ersucht.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist im Wesentlichen ersichtlich, dass laut Förderansuchen vom 6. März 2002 im Rahmen des Projektes eine Software zur Kreditrisikoprüfung (= C.) entwickelt werden soll, die unter anderem Banken bei der Umsetzung der BASEL II-Richtlinie unterstützen soll. Die hervorstechendste Eigenschaft von C. wird es sein, dass es ohne zusätzliche Programmierung an neue Kunden und Anforderungen anpassbar ist. Die dabei entwickelte (verwendete) Technologie soll später auch für andere Anwendungsbereiche von Entscheidungssystemen (zB bei Versicherungen, Unternehmensberatern, usw) einsetzbar sein. Der FFF habe eine Förderung auf Grund des hohen Risikos abgelehnt.

Investitionskosten in Euro: 710.700 welche sich wie folgt zusammensetzen:

Maschinen, maschinelle Anlagen, Spezialwerkzeug, Hardware etc.	229.250
Personalkosten	404.450
sonst. Kosten	77.000
nicht projektbezogene Kosten	0
Gesamtkosten EURO	710.700
davon förderbar	286.225

Förderungsempfehlung an die Beurteilungskommission EURO 57.245,00 (2 Tranchen)

Eine Kopie oberer Unterlagen wurde der Vertreterin des Finanzamtes vor der Berufungsverhandlung zur Verfügung gestellt.

In der am 14. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

"Der Vorsitzende hält vor, dass sich nach der Aktenlage, insbesondere dem Förderakt der B., der entscheidungsrelevante Sachverhalt vorerst wie folgt darstellt:

Die Bw ist eine OEG, die sich im Berufszeitraum mit der Erforschung und Anwendung von neuen Technologien für die Programmentwicklung befasst hat. Als konkrete Anwendung dieser Forschung wurde dann eine Software zur Kreditrisikoprüfung entwickelt. Diese Software wurde vorerst für Banken entwickelt und soll darüber hinaus allgemein zur Risikoprüfung von Kundenverbindungen - etwa bei Versicherungen, Versandhäusern, usw. - eingesetzt werden können. Das fertige Produkt war als solches für einen konkreten Kunden nicht einsetzbar. Das Produkt wäre dann nach den jeweiligen Kundenwünschen für den einzelnen Kunden konfiguriert worden. Das aus der Forschung erzielte Wissen wurde von den Gesellschaftern etwa auch an der D. weitergegeben.

Der Bw wurde von der B. eine Subvention gewährt. Die Förderungsbedingungen sehen vor, dass ein Nachweis über die Projektdurchführung und eine Kostenaufstellung zu erbringen sowie die Bilanzen der Vorjahre vorzulegen seien.

Die Subvention wird allgemein zur Deckung der Kosten der Bw, und zwar zur Abdeckung eines Teils des betriebswirtschaftlichen Gesamtaufwands (im Wesentlichen Hard- und Softwarekosten sowie Personalkosten in Form von Unternehmerlohn der Gesellschafter) gewährt.

Eine unmittelbare Verbindung zwischen der gewährten Subvention und der späteren Erbringung der Dienstleistung an die späteren Kunden der Bw besteht nicht. Die Bw ist zur Produktentwicklung verpflichtet, nicht aber, dieses auch auf den Markt zu bringen.

Es ist nicht feststellbar, dass die B. ein Interesse an der Förderung der potentiellen Abnehmer des von der Bw entwickelten Produkts - in- und ausländische Banken sowie Großunternehmen mit zahlreichen Kundenbeziehungen - haben sollte; die B. wollte vielmehr ein junges regionales Unternehmen mit einer interessanten neuen Produktidee im Rahmen der industriellen Grundlagenforschung fördern.

Beide Parteien halten diese Sachverhaltsfeststellung für zutreffend.

Die Gesellschafter der Berufungswerberin führen aus, dass das Produkt bisher nicht verkauft werden konnte.

Die Vertreterin des Finanzamtes führt aus wie in den Schriftsätzen im Verfahren.

Der Vorsitzende hält vor, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Subventionsgewährung und der später - bis jetzt ohnehin nicht erbrachten - Dienstleistung im Sinne des Urteils des EuGH vom 22.11.2001, C-184/00, nicht ersichtlich ist.

Seitens des Finanzamtes erfolgt hierzu keine Äußerung.

Die Bw. erledigt nunmehr fallweise konkrete Auftragsarbeiten, die aber - abgesehen von dem erforderlichen Know-how - nicht in Zusammenhang mit dem geförderten Projekt stehen.

Seitens der Bw. besteht kein Einwand gegen eine Veröffentlichung der Entscheidung des UFS im Internet.

Einvernehmen besteht, dass die Förderung ohne Umsatzsteuer ausbezahlt wurde.

Die Vertreterin des Finanzamtes ersucht die Berufung abzuweisen.

Die Berufungswerber ersuchen abschließend, der Berufung Folge zu geben."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei dem der Bw von der B. gewährten Zuschuss - für die Entwicklung einer Software zur Kreditrisikoprüfung - um einen echten nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss oder um ein Entgelt von Dritter Seite handelt.

Die Bw ist eine OEG, die sich im Berufszeitraum mit der Erforschung und Anwendung von neuen Technologien für die Programmentwicklung befasst hat. Als konkrete Anwendung dieser Forschung wurde dann eine Software zur Kreditrisikoprüfung entwickelt. Diese Software wurde vorerst für Banken entwickelt und soll darüber hinaus allgemein zur Risikoprüfung von Kundenverbindungen - etwa bei Versicherungen, Versandhäusern, usw. - eingesetzt werden können. Das fertige Produkt war als solches für einen konkreten Kunden nicht einsetzbar. Das Produkt wäre dann nach den jeweiligen Kundenwünschen für den einzelnen Kunden konfiguriert worden. Das aus der Forschung erzielte Wissen wurde von den Gesellschaftern etwa auch an der D. weitergegeben.

Der Bw wurde von der B. eine Subvention gewährt. Die Förderungsbedingungen sehen vor, dass ein Nachweis über die Projektdurchführung und eine Kostenaufstellung zu erbringen sowie die Bilanzen der Vorjahre vorzulegen sind.

Die Subvention wird allgemein zur Deckung der Kosten der Bw, und zwar zur Abdeckung eines Teils des betriebswirtschaftlichen Gesamtaufwands (im Wesentlichen Hard- und Softwarekosten sowie Personalkosten in Form von Unternehmerlohn der Gesellschafter) gewährt.

Eine unmittelbare Verbindung zwischen der gewährten Subvention und der späteren Erbringung der Dienstleistung an die späteren Kunden der Bw besteht nicht. Die Bw ist zur Produktentwicklung verpflichtet, nicht aber, dieses auch auf den Markt zu bringen.

Es ist nicht feststellbar, dass die B. ein Interesse an der Förderung der potentiellen Abnehmer des von der Bw entwickelten Produkts - in- und ausländische Banken sowie Großunternehmen mit zahlreichen Kundenbeziehungen - haben sollte; die B. wollte vielmehr ein junges regionales Unternehmen mit einer interessanten neuen Produktidee im Rahmen der industriellen Grundlagenforschung fördern.

Das von der Bw. entwickelte Produkt wurde bislang nicht verkauft, die Bw. erledigt nunmehr fallweise Auftragsarbeiten, die mit der entwickelten Software nicht in direktem Zusammenhang stehen.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens – nach Durchführung ergänzender Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat – unstrittig.

§ 274 BAO normiert:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet."

Nach einhelliger Lehre (Nachweise bei *Ritz*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 274 Tz 2 m.w.N.) treten Umsatzsteuerveranlagungsbescheide an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden, die für im Veranlagungsjahr gelegene Zeiträume erlassen wurden.

Der entscheidende Senat folgt im Hinblick auf die diesbezüglich einhellige Lehre (siehe die Nachweise bei *Ritz*) und die ständige Entscheidungspraxis des UFS (vgl. UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 7.6.2005, RV/1472-W/02; UFS [Wien], Senat 14 [Referent], 2.6.2006, RV/0953-W/05; UFS [Feldkirch], Senat 1 [Referent], 4.7.2005, RV/0165-F/04; UFS [Wien], Senat 7, 20.9.2006, RV/1201-W/06) nicht der abweichenden Meinung von UFS (Wien), Senat 15 (Referent), 22.2.2005, RV/0939-W/04, UFS (Wien), Senat 5 (Referent), 9.1.2007, RV/1576-W/04, und UFS (Wien), Senat 15 (Referent), 3.8.2005, RV/0939-W/05.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass der mit 4. Februar 2005 erlassene Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 an die Stelle der Vorauszahlungsbescheide nach § 21 Abs 3 UStG 1988 tritt und dass daher § 274 BAO anwendbar ist, wonach die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt.

Gemäß § 1 Abs 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die folgenden Umsätze:

"1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschriften als bewirkt gilt;"

§ 4 leg cit normiert:

"(1) Der Umsatz wird im Falle der § 1 Abs 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

(2) Zum Entgelt gehört auch,

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten,

2. was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt...."

Nach Art. 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a 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 (Abl. L 145 S.1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) inhaltlich gleichlautend Art 73 Richtlinie 1006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist die Bemessungsgrundlage:

a) bei Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) oder d) genannt sind, alles was Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbaren mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Zuschüsse, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält, können je nach Sachverhalt

- a) Entgelt für eine Leistung des Unternehmers an den Zuschussgeber (direktes Leistungsentgelt)
 - b) Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (sog. unechter Zuschuss)
 - c) direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Unternehmers an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger (wenn diesem der Anspruch auf den Zuschuss zusteht und bloß der Zahlungsweg angekürzt wird)
 - d) kein Leistungsentgelt (sog. echter Zuschuss)
- sein (vgl. *Ruppe*, UStG 1994, 2. Auflage, § 4 Tz 114).

Von einem direkten Leistungsentgelt des Zuschussgebers ist auszugehen, wenn der Unternehmer den Zuschuss als Gegenleistung für eine Leistung erhält, die er dem Zuschussgeber erbringt. Das ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt, wenn dem Zuschussgeber ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt. Erforderlich ist, dass sich der Zuschussempfänger zu einem Verhalten verpflichtet, das nicht nur die Subventionsbedingungen erfüllt, sondern das dem Zuschussgeber als Gegenleistung für den Zuschuss einen konkreten Nutzen verschafft. Auch dass die Subventionshingabe im Interesse des Empfängers liegt, ändert nichts an dieser Sichtweise (vgl. *Ruppe*, UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, WUV, § 4 Tz 115).

Die Tatsache, dass das mit dem Zuschuss geförderte Verhalten (auch) im öffentlichen Interesse liegt, bewirkt für sich allein ebenso wenig eine Leistung an den Zuschussgeber wie die Erfüllung der mit einer Zuschussgewährung verbundenen Auflagen oder Bedingungen. Bei Subventionen ist die bloße Verpflichtung, die Subventionsbedingungen und –auflagen einzuhalten, keine Leistung (vgl. *Ruppe*, aaO, § 1 Tz 24). Diese Auslegung stimmt auch mit den Intentionen des Gemeinschaftsrechtes und der Judikatur des EuGH überein. Nach der ständigen Judikatur des EuGH besteht unbedingter Vorrang des Gemeinschaftsrechts im Verhältnis zum innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten (vgl. *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Wien 1997, S 35). Das UStG 1994, das die Sechste Richtlinie in innerstaatliches Recht umsetzt, ist grundsätzlich richtlinienkonform auszulegen. Sonach ist im gegenständlichen Fall auch auf die Rechtsprechung des EuGH, dem nach Art 20 EGV (ex-Art 164) das Monopol zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zukommt, Bedacht zu nehmen. Hier ist beispielsweise auf die Urteile vom 29.02.1996, Rs C-215/94, *Mohr gegen Finanzamt Segeberg*, und vom 18.12.1997, Rs C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co KG gegen Finanzamt Calau* zu verweisen. In diesen Urteilen hat der Gerichtshof den Grundsatz vertreten, dass nach der Zielsetzung der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer das Eingehen

einer Verpflichtung nur dann zu einer steuerpflichtigen Dienstleistung führt, wenn ein verbrauchsfähiger Nutzen für den Subventionsgeber impliziert ist.

Da im Berufungsfall kein verbrauchsfähiger Nutzen bei der Subventionsgeberin vorliegt, scheidet die Steuerpflicht auf Grund eines direkten Leistungsaustausches zwischen der B. und der Bw aus.

Wird der Zuschuss dem Leistungsempfänger gewährt, um diesem den Bezug von Leistungen zu ermöglichen, so liegt für den leistenden Unternehmer nicht Entgelt von dritter Seite, sondern Entgelt des Leistungsempfängers vor. Dies gilt auch, wenn der Zuschuss in Abkürzung des Zahlungsweges direkt an den Unternehmer bezahlt wird (vgl. *Ruppe*, aaO, § 4 Tz 119). Nach der Lage des Berufungsfalles scheidet diese Qualifikation des streitgegenständlichen Zuschusses ebenfalls aus.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich beim streitgegenständlichen Zuschuss um ein Entgelt von dritter Seite. Dies deswegen, weil durch die Zahlung der B. die Entwicklungskosten gesenkt werden, was sich in der Folge auf den Preis des Produktes auswirke. Darin sei nach Ansicht des Finanzamtes die zusätzliche Leistung zu sehen, da andernfalls der potentielle Käufer einen höheren Preis für das Endprodukt zahlen müsste.

Ein Zuschuss ist als Entgelt von dritter Seite anzusehen und daher Teil der Bemessungsgrundlage, wenn ihn der Unternehmer als (zusätzliche) Gegenleistung für eine umsatzsteuerliche Leistung an einen vom Zuschussgeber verschiedenen Leistungsempfänger erhält. Dabei muss ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch bestehen. Der Zuschussgeber muss ein zusätzliches Entgelt gerade deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt (vgl. *Ruppe*, aaO, § 4 Tz 117).

Der EuGH hat zu dieser Frage im Urteil vom 22. November 2001, Rs C-184/00, *Office de produits wallons ASBL gegen den Belgischen Staat* einige grundlegende Aussagen gemacht:

"Subventionen bzw betriebliche Zuschüsse, die einen Teil der Betriebskosten decken, wirken sich praktisch immer auf den Selbstkostenpreis der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen aus. Soweit diese Einrichtung nämlich bestimmte Gegenstände liefert oder bestimmte Dienstleistungen erbringt, wird sie dies zu Preisen tun können, die ihr nicht möglich wären, wenn sie ihre Kosten weitergeben und zugleich Gewinne erzielen müsste.

Die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistung auswirkt, macht jedoch diese Subvention nicht schon steuerbar. Für einen unmittelbaren Zusammenhang der Subvention mit dem Preis dieser Umsätze im Sinne des Artikels 11 Teil A der Sechsten Richtlinie ist darüber hinaus, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, erforderlich, dass die

Subvention an die subventionierte Einrichtung gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstandes oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung der Lieferung eines Gegenstandes oder der Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist damit steuerbar. Auch muss mit der Verpflichtung der Subventionsstelle das Recht des Begünstigten auf Auszahlung der Subvention einhergehen, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat. Für die Besteuerung derartiger Zuschüsse muss somit eine unmittelbare Verbindung zwischen der Subvention und der betreffenden Dienstleistung vorliegen."

Dies geht aus dem Wortlaut des letzten Satzes des Art. 11 Teil A 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie deutlich hervor (siehe "einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen").

Im vorliegenden Fall geht aus dem Antrag der Bw nicht hervor, dass diese Subvention zur Preisauffüllung erfolgte und somit den Leistungsempfängern zu Gute kommen sollte.

Aus dem Subventionsansuchen ist nicht ersichtlich, dass den Empfängern der Dienstleistung eine preisstützende Förderung zukommen sollte, sondern ist nach der Aktenlage die Förderung dem Betrieb der Bw zugeflossen, dessen Hauptzweck eben in der Entwicklung einer Software zur Kreditrisikoprüfung besteht. Gerade der Umstand, dass durch die Subvention die primäre Geschäftstätigkeit der Bw, also deren Betrieb an sich gefördert wurde, spricht gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches.

Für die Steuerbarkeit des Zuschusses als Entgelt von Dritter Seite wiederum muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Subvention und dem Preis vorliegen. Demnach ist eine Subvention bzw ein Zuschuss dann steuerpflichtig, wenn nachgewiesen wird, dass gerade durch die Subvention objektiv der Verkauf eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis ermöglicht wird (vgl. UFS vom 9. November 2004, RV/0105-K/02).

Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung setzt gemäß § 1 Abs 1 USt 1994 das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus; der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein.

Im vorliegenden Fall ist dem Antrag der Bw auf Förderung zu entnehmen, dass die von der Bw entwickelte Software zunächst Banken bei der Umsetzung der Basel II Richtlinie unterstützen soll und später – da die Software leicht an neue Kunden angepasst werden kann – auch für andere Anwender wie zB Versicherungen, Unternehmensberater etc. einsetzbar sein. Damit wird nach Meinung des Senates auch ersichtlich, dass die Förderung direkt dem Betrieb der Bw und nicht dem Empfänger der Dienstleistung eine preisstützende Förderung zukommen soll.

Aus den gesamten, dem entscheidenden Senat zur Verfügung stehenden Förderunterlagen der B. ist nicht ersichtlich, dass eine unmittelbare Verbindung zwischen der gewährten Subvention und der späteren Erbringung der Dienstleistung an Kunden der Bw. besteht.

Die Subvention wurde allgemein zur Deckung der Kosten der Bw. insgesamt gewährt. Die Bw. befasste sich im Berufungszeitraum zwar ausschließlich mit der Entwicklung des Risikomanagementprogramms, doch stellen die Entwicklung und der spätere Vertrieb dieses Programms keine Gegenleistung für die gewährte Subvention dar.

Nicht einzelne Tätigkeiten der Bw. haben Subventionszahlungen ausgelöst, sondern ein Teil des betriebswirtschaftlichen Gesamtaufwandes der Bw. – im Wesentlichen Hard- und Softwareinvestitionen sowie Personalkosten (Unternehmerlohn der Gesellschafter) – wurde von der B. im Wege der Subvention übernommen.

Zum einen im Hinblick darauf, dass es mit der Bw. vergleichbare Anbieter nicht gibt (da die potenziellen Abnehmer der Bw. bisher mit Eigenentwicklungen gearbeitet haben und gerade der Umstand einer offenbaren Marktlücke die Bw. zur Unternehmensgründung veranlasst hat), und zum anderen dass die späteren Endabnehmerpreise konkret noch gar nicht feststehen (es gibt zwar detaillierte Annahmen der Bw. im Rahmen der Rentabilitätsrechnung über die späteren Endabnehmerpreise, doch sind diese vor Markteinführung eher vorsichtig zu beurteilen), kommt ein Vergleich der späteren Preise mit jenen anderer Marktteilnehmer nicht in Betracht.

Es gibt keine vertragliche Verpflichtung der Bw., ihr Produkt tatsächlich auf den Markt zu bringen bzw. sehen die Vertragsbeziehungen zwischen der Bw. und der B. keine Subventionskürzung im Falle einer Nichtteilnahme am Markt vor. Die Bw. ist lediglich verpflichtet, ihr Projekt – die Softwareentwicklung – durchzuführen.

Es ist auch nicht ersichtlich, welches Interesse die B. – eine regionale Wirtschaftsförderungsgesellschaft – an der Förderung der potenziellen Abnehmer der Bw. – österreichische und ausländische Banken und Großunternehmen mit zahlreichen Kundenbeziehungen – haben sollte. Der B. ging es vielmehr darum, ein junges, regionales Unternehmen mit einer interessanten neuen Produktidee im Rahmen der industriellen Grundlagenforschung zu fördern. Hierbei standen positive regionalpolitische Aspekte – insbesondere Schaffung von Arbeitsplätzen im EDV-Bereich in einer strukturschwachen Region – und allgemeine wirtschaftspolitische Aspekte (positive Auswirkung auf die volkswirtschaftliche Leistungsbilanz durch zu erwartende Exporte) im Vordergrund.

Die Subvention ist daher nicht für von der Bw. später an ihre Kunden getätigte Lieferungen oder sonstige Leistungen erbracht worden und daher keine Gegenleistung für diese, sondern wurde allgemein zur Förderung der industriellen Grundlagenforschung gegeben.

Hinzu kommt, dass die von der Bw. entwickelte Software letztlich keinen einzigen Käufer fand. Zudem ist festzuhalten, dass in Grenzfällen bei Zuschüssen öffentlicher Kassen eher von einem nicht steuerbaren echten Zuschuss und nicht von einem Leistungsentgelt auszugehen ist (siehe *Ruppe*, UStG³, § 4 Tz 117 unter Hinweis auf VwGH 24.2.1983, 82/15/0003). Dies im Hinblick darauf, dass Zuschüsse der öffentlichen Hand im Zweifelsfall nicht das Subventionsvolumen aufgrund der abzuführenden Umsatzsteuer kürzen sollten, zumal die öffentliche Hand nicht wie ein privater Sponsor zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. März 2007