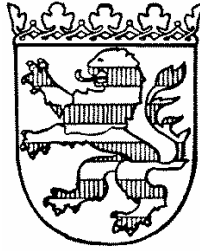


HESSISCHES FINANZGERICHT

Geschäftsnummer:

6 K 3145/01



34117 Kassel
Königstor 35
34017 Kassel
Postfach 10 17 40

URTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

vertreten durch:

Prozessbev.:

g e g e n

Finanzamt

w e g e n

Umsatzsteuer 1996-1998

-Klägerin-

-Beklagter-

hat der 6. Senat des Hessischen Finanzgerichts
nach mündlicher Verhandlung
in der Sitzung vom 6. Dezember 2006

unter Mitwirkung
des Vorsitzenden Richters am Hessischen Finanzgericht
des Richters am Hessischen Finanzgericht
des Richters am Hessischen Finanzgericht
des ehrenamtlichen Richters
der ehrenamtlichen Richterin

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob als „Zuschüsse“ bezeichnete Zahlungen einer Gemeinde an eine als gemeinnützig anerkannte GmbH als Entgelt für Gegenleistungen anzusehen sind sowie die Vorsteueraufteilung.

1. Klägerin ist eine als gemeinnützig anerkannte Gesellschaft „für Arbeit und Umwelt“ in der Rechtsform einer GmbH. Nach ihrem Gesellschaftsvertrag ist Gegenstand der Gesellschaft die Weiterbildung von Langzeitarbeitslosen und sonstigen schwer vermittelbaren Arbeitslosen mit dem Ziel der Wiedereingliederung in das Erwerbsleben als Ausdruck praktizierter christlicher Nächstenliebe. Die Klägerin beschäftigte hierzu jeweils einen Malermeister, Gärtnermeis-

ter, Landmaschinen Mechanikermeister, zwei Gärtner und drei Sozialarbeiter. Sie wurde gefördert durch Zuschüsse der Arbeitsverwaltung, des Landkreises und des Landes, der Kirche und des Europäischen Sozialfonds, durch Spenden des Fördervereins sowie durch die -vorliegend umsatzsteuerrechtlich umstrittenen- Zahlungen der Stadt A. Nach ihrem Jahresbericht 1999 konnten 25% der benötigten Mittel durch Erträge aus den Dienstleistungen selbst erwirtschaftet werden (Jahresbericht Bl.34 Einspruchsband). Zur Erreichung des Satzungszwecks wurden bei der Klägerin sowohl Bildungsarbeit allgemeiner Art (Deutsch als Fremdsprache, Erlernen von Konfliktlösungsstrategien, Bewerbertraining und berufliche Orientierung) als auch fachspezifischer Art (Obstbaumschnittkurs, Maschinenkurs, Farbtechnik) geleistet.

In den Streitjahren führte die Klägerin insbesondere Arbeiten für die Stadt A im Rahmen eines Projektes „Soziale Brennpunkte der Stadt A“ durch. Sie renovierte im Eigentum der Stadt befindliche Wohnungen und erneuerte oder pflegte Spiel- und Bolzplätze. Die Stadt übernahm hierbei die angefallenen Regiekosten und den nicht durch ABM - Maßnahmen abgedeckten Personalkostenanteil von 20% sowie die Materialkosten (Abschlußbericht Bl. 25 Sonderband BP). Im Einzelnen wurden durchgeführt

- die Innenrenovierung von Gemeinschaftshäusern
- Aufarbeiten und Lackieren von ca. 500 Klappläden
- Renovierung von 2 Büros und 20 Treppenhäusern
- Maler und Lackierungsarbeiten in 11 Reihenhäusern
- Renovierung von 20 Wohnungen
- Renovierung des Kindergartens
- Aufräum- und Reparaturarbeiten an einem Bolz- und Spielplatz, Beseitigung von Sperrmüll.

2. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung nahm das FA mit Änderungsbescheiden vom 13.12.2000 unter anderen, nicht streitigen Punkten Umsatzerhöhungen bzw. Vorsteuerkürzungen aufgrund folgender Feststellungen vor:

a) Zahlungen der Stadt A im Zusammenhag mit dem Projekt „Soziale Brennpunkte der Stadt A“ an die Klägerin, die von der Stadt als Zuschüsse bezeichnet wurden, sah das FA als Gegenleistung im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch an und erfasste diese Zahlungen mit dem begünstigten Steuersatz.

Die Entgelte betragen 1996: DM, 1997: DM und 1998: DM

b) Weiterhin nahm das FA eine Vorsteuerkürzung vor. Das Unternehmen der Klägerin bestehe aus einem unternehmerischen und einem nichtunternehmerischen, arbeits- und sozialtherapeutischen Bereich. Der unternehmerische Bereich umfasse die zur Ausführung entgeltlicher Umsätze entfalteteten Tätigkeiten einschließlich der unmittelbar hierfür erforderlichen Vorbereitungshandlungen. Der nichtunternehmerische Bereich umfasse die Betreuung eines Naturschutzgebietes, der eigenen baulichen Anlagen sowie die Betreuung einer Obstplantage. Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin bestehe kein einheitlicher, geschlossener Unternehmensbereich. Soweit die Eingangsleistungen nicht in direktem Zusammenhang mit den Auftragsarbeiten standen, kürzte es die verbleibenden Vorsteuern im Verhältnis der Einnahmen, die im ideellen Bereich angefallen waren, zu den der Gesamteinnahmen. Danach wurden z.B. für das Streitjahr 1996 ca. 44% der erklärten Vorsteuern direkt den Bereichen Wareneinkauf, Auftragsarbeiten, Energiekosten Betriebe und Werbung zugeordnet. Die verbleibenden ca. 56 % der nicht den Auftragsarbeiten zuzuordnenden Vorsteuern wurden im Verhältnis der Einnahmen, die nicht mit dem Zweckbetrieb in Zusammenhang standen (64,83 % von den Gesamteinnahmen) aufgeteilt und demnach die nicht direkt zuzuordnende Vorsteuer um 64,83 % gekürzt. Dies führte im Gesamtergebnis zu einer Vorsteuerkürzung von durchschnittlich 35% (1996:

28,5%, 1997: 37%, 1998: 41%). Wegen der zahlenmäßigen Darstellung wird auf Anlage 2 zum Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Vorsteueraufteilung der nicht direkt dem Zweckbetrieb zuzuordnenden Vorsteuer:

Vorsteueraufteilung	1996	1997	1998
Geltend gemachte VSt			
Erträge gesamt (=100%)			
Davon Zweckbetrieb			
Davon Zuschüsse			
Nicht zuzuordnende VSt			
Nicht anzuerkennende VSt			

3. Die hiergegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 21.6.2001 in den im Klageverfahren noch streitigen Punkten als unbegründet zurück. Hiergegen hat die Klägerin Klage erhoben und zur Begründung ausgeführt:

Das FA habe zu Unrecht einen Leistungsaustausch zwischen der Tätigkeit der Arbeitnehmer der Klägerin und der Stadt A bejaht. Es handele sich vielmehr um einen nicht steuerbaren Zuschuss, weil die Zahlungen unabhängig von bestimmten Leistungen gewährt worden seien. Die Zahlungen seien allein aus beschäftigungspolitischen Gründen geleistet worden. Dies ergebe sich aus einer Bescheinigung der Stadt A vom 5.3.2001. Art und Umfang der Arbeiten seien nicht durch die Stadt A festgelegt worden. Die Klägerin habe frei entscheiden können, ob und wann sie Arbeiten ausführen würde. Die Gespräche mit der Stadt hätten lediglich dazu gedient, die Ausführung zu ermöglichen. Die Abrechnungen seien nicht gegenüber dem Bauamt, sondern gegenüber dem Sozialamt erfolgt.

Die Vorsteuerkürzung sei zu Unrecht erfolgt. Es könne nicht zwischen einem unternehmerischen und nichtunternehmerischen, arbeits- und sozialtherapeutischen Bereich unterschieden werden, in dem der Vorsteuerabzug zu versagen

sei. Es sei vielmehr von einem einheitlichen, untrennbaren Unternehmen auszugehen. Wesentlicher Inhalt des sozialtherapeutischen Bereichs der Klägerin sei die Beschäftigung der Personen. 90% der Arbeitszeit diene der Erbringung der Arbeitsleistung und 10% der Vorbereitung. Der unternehmerische Bereich umfasse die gesamte zur Ausführung der entgeltlichen Umsätze dienenden Tätigkeiten einschließlich der Vorbereitungsarbeiten. Nicht abziehbar seien nur die Aufwendungen zur Beantragung der Zuschüsse. Eine Aufteilung im Verhältnis der Gesamteinnahmen zum ideellen Bereich sei nicht sachgerecht und führe zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis. Eine Kürzung nach § 15 II UStG könne nicht erfolgen, weil keine steuerfreien Leistungen erbracht worden seien.

Die Klägerin beantragt,

die Umsatzsteueränderungsbescheide 1996 -1998 vom 13.12.2000
in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 21.6.2001
um für 1996, um für 1997 und für 1998 zu
mindern.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Ein Leistungsaustausch sei gegeben. Für die umfangreichen Arbeiten an dem Projekt „soziale Brennpunkte“ habe die Klägerin als Gegenleistungen umfangreiche Zahlungen erhalten. Für einen inneren Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung spreche, dass die Stadt durch die Arbeiten einen eigenen wirtschaftlichen Vorteil erhalten habe. Die Instandhaltung von städtischen Sozialwohnungen gehöre zu deren eigenem Pflichtenkreis. Zwar sei ein schriftlicher Werkvertrag nicht vorgelegt worden, jedoch reiche eine mündliche Vereinbarung aus. Die Stadt habe nicht nur einen allgemeinen, pauschalen Zuschuss gewährt, der die Klägerin in die Lage versetzen sollte, ihren Gesellschaftszweck zu erfüllen. Vielmehr sei der Zuschuss für ein ganz bestimmtes Projekt gewährt worden, aus dem die Stadt erhebliche wirtschaftliche Vorteile gezogen habe.

Die Höhe des Zuschusses habe sich nach den Kosten gerichtet. Für die Werkleistungen habe die Klägerin monatliche Abschlagszahlungen erhalten. Am Jahresende seien die Kosten den erhaltenen Abschlagszahlungen gegenübergestellt worden und Überzahlungen der Stadt zurückerstattet worden. Unmittelbar nach Abschluss der Arbeiten seien die Zuschüsse eingestellt worden. Aus einer Gesprächsnotiz ergebe sich, dass der Klägerin Listen von städtischen Ämtern über durchzuführende Arbeiten vorgelegen hätten. Die Stadt habe auf die Arbeiten konkreten Einfluss genommen die Arbeiten überwacht. Nach einer Gesprächsnotiz habe die Stadt kritisiert, dass ein entsprechendes Angebot einer anderen Firma „mehr als die Hälfte billiger“ gewesen sei. Der Stadt sei es auf eine marktgerechte Gegenleistung für die Zahlungen angekommen. Dass die Abrechnung nicht mit dem Bauamt, sondern dem Sozialamt erfolgt sei, beruhe auf der schlechten Haushaltslage des Bauamtes.

Auch die Vorsteuerkürzung sei rechtens. Der Vortrag der Klägerin sei bereits un schlüssig. Würde der Klägerin die Unternehmereigenschaft fehlen, weil sie nur echte Zuschüsse für ihre ideelle Tätigkeit erhalte, sei ein Vorsteuerabzug ohnehin ausgeschlossen. Bejahe man hingegen die Unternehmereigenschaft, müsse die Vorsteuer hinsichtlich des nichtunternehmerischen Teils aufgeteilt werden. Die Klägerin übe in dem bezuschussten Bereich umfangreiche Tätigkeiten aus, die nicht im Zusammenhang mit der gewerblichen Betätigung stünden, nämlich Sozialarbeit, Konfliktlösung, Lebensberatung, Bewerbertraining, Deutschkurse, Bildungsfahrten, allgemeine Bildungs- und Qualifizierungsmaßnahmen sowie den Betrieb einer Jugendwerkstatt. Zum unternehmerischen Bereich gehörten nicht sämtliche Vorbereitungsarbeiten, sondern nur die unmittelbar mit der Erzielung der steuerpflichtigen Umsätze verbundene Eingangsumsätze. Würden sämtliche Tätigkeiten entsprechend dem Vortrag der Klägerin lediglich zur Vorbereitung der wirtschaftlichen Betätigung dienen, wäre der Klägerin als reinem Wirtschaftsunternehmen die Gemeinnützigkeit zu entziehen.

Überzahlungen seien von der Stadt zurückgefordert worden. Die Vorsteuerkürzung sei zu Recht erfolgt, da die Vorsteuern teilweise im Zusammenhang mit dem ideellen Bereich der Klägerin stünden, soweit sie nämlich Aus- und Weiterbildungen oder arbeits- und sozialtherapeutische Maßnahmen durchführe. Es handele sich allenfalls um mittelbare Vorbereitungshandlungen für den unternehmerischen Bereich. Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin liege kein in sich geschlossener, untrennbar einheitlicher Unternehmensbereich vor.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist nicht begründet.

1. Das FA hat zu Recht die als „Zuschüsse“ bezeichneten Entgelte für die umfangreichen Renovierungsleistungen der Klägerin der Umsatzsteuer unterworfen.

a) Gem. § 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn die Leistung auf die Erlangung der Gegenleistung gerichtet ist. Dies entspricht der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zu Art. 2 Nr. 1, Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG), wonach der Begriff der Dienstleistungen gegen Entgelt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert voraussetzt (EuGH-Urteil vom 16. Oktober 1997 Rs. C-258/95 - Fillibeck -, Slg. 1997, I-5577, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 1997, 430); es muss ein Verbrauch im Sinn des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegen (EuGH-Urteil vom 29. Februar 1996 Rs. C-215/94 - Mohr -, Slg. 1996, I-959). Demnach sind insbesondere als "Zuschüsse" bezeichnete Zahlungen der öffentlichen Hand dann nicht als

Entgelt für eine steuerbare Leistung anzusehen, wenn der Zuschuss lediglich die Förderung des Zuschussnehmers aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen bezweckt und nicht der Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zuschussnehmers an den Zuschussgeber sein soll. So liegt es bei den Zuschüssen, die der Landkreis, das Land, die Kirche, der Europäische Sozialfonds und der Förderverein geleistet haben. Mit diesen Zahlungen war zwar die Erwartung oder Bedingung verbunden, dass die Klägerin diese Gelder zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Aufgaben verwendet, sich nämlich um die schwierige Aufgabe der Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen und schwer vermittelbaren Arbeitslosen in das Erwerbsleben zu bemühen. Diese „Gegenleistungen“ führen jedoch nicht zu einem individuellen wirtschaftlichen Vorteil der Spender, sondern sie liegen ausschließlich im Interesse der Allgemeinheit und sind deshalb nicht das Entgelt von steuerbaren Leistungen.

Anders liegt es jedoch nach der Rechtsprechung des BFH, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Geldgebers eine Aufgabe aus dessen Kompetenzbereich um der versprochenen Zahlung willen übernimmt (BFH Urteil vom 22.7.1999 V R 74/98, BFH/NV 2000, 240, für einen Verkehrsverein, der Aufgaben eines städtischen Verkehrsamtes übernimmt und von der Stadt „Zuschüsse“ erhält; für Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen, die dem Zuschussgeber zugute kommen, vgl. FG Sachsen – Anhalt, Urteil vom 9.8.2001 3 (2) K 53/97, EFG 2001, 1465). Auch als „Aufwendungsersatz“ bezeichnete Zahlungen können umsatzsteuerliches Entgelt und keinen Schadensersatz darstellen (BFH-Urteile vom 11. April 2002 V R 65/00, BFHE 198, 233, BStBl II 2002, 782; vom 07. März 1996 V R 29/93, BFH/NV 1996, 858).

b) Im Streitfall geht der Senat davon aus, dass die „Zuschüsse“ der Stadt A an die Klägerin nicht aus allgemein strukturpolitischen Gründen gezahlt wurden, sondern die „Zuschussgewährung“ im wesentlichen auch durch Ausführung der umfangreichen Renovierungsleistungen (Renovierung von Gemeinschaftshäusern, Büros und 20 Treppenhäusern, von 20 Wohnungen, des Kindergartens, Lackieren von 500 Klappläden) motiviert war. Denn erfolgen im Zusammenhang mit der Zahlung erheblicher Geldbeträge umfangreiche Leistungen des Zahlungsempfängers an den Zahlenden, die zu ei-

nem individuellen wirtschaftlichen Vorteil des Zahlenden und nicht nur der Allgemeinheit führen, so kann vermutet werden, dass Zahlung und Leistung in einem Leistungsaustauschverhältnis stehen und damit der erforderliche innere Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben ist. Zwar ist im Streitfall von den Beteiligten kein schriftlicher Werkvertrag vorgelegt worden. In einer Gesprächsnotiz der Klägerin ist immerhin von der Existenz eines Entwurfs die Rede (Aktennotiz der Kl. vom 31.10.1996, Bl.158 Sonderband). Den verschiedenen vom FA vorgelegten Gesprächsprotokollen lässt sich hinreichend entnehmen, dass sich die Klägerin und die Stadt über einen Leistungsaustausch einig gewesen sind. So wurden Listen über die durchzuführende Arbeiten von verschiedenen städtischen Ämtern vorgelegt (Gesprächsnotiz der Klägerin vom 13.11.96 Bl.156 Sonderband Einspruch), es wurden Arbeitsinhalte und Materialien mit den Fachämtern abgesprochen und ein Projektkoordinator bestellt (Bl.157). Nachdem es Schwierigkeiten bei dem Projekt „Bolzplatz“ gegeben hatte, hat die Stadt erwogen, das Projekt abubrechen und die Bewilligungsbescheide für die Zahlungen zurückzunehmen (Gesprächsnotiz vom 4.11.1996 Bl.158). Ein Vertreter der Stadt habe mehr Kostentransparenz verlangt, weil ein entsprechendes Angebot einer anderen Firma um die Hälfte billiger sei. Nachdem Finanzierungsschwierigkeiten bei der Stadt aufgetreten waren und zusätzliche Mittel zusammengetragen werden mussten, schrieb die Leiterin des Sozialamtes an den Leiter des Hochbauamtes, dass eine Finanzierung aus dem Einzelplan für die Beschäftigungsförderung nicht gerechtfertigt erscheine, weil es sich um Arbeiten handele, die unmittelbar in den Bereich des Hochbauamtes fielen. Schließlich wird der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung auch darin deutlich, dass nach Fertigstellung der Arbeiten keine „Zuschüsse“ mehr erfolgten. Die Klägerin beruft sich vergeblich auf die Bescheinigung der Stadt vom 5.3.2001. Dass danach „die Zuschüsse ausschließlich für die Integration von arbeitslosen Sozialhilfeempfängern bestimmt waren“ und „die Fördermittel von den in der entsprechenden Konzeption sowie in Einzelabsprachen festgelegten Gegenleistungen“ abhängig waren, steht der Würdigung des Senates nicht entgegen und könnte ihn im Übrigen auch nicht binden. Nach dem Gesamtergebnis der Akten und der mündlichen Verhandlung würdigt der Senat den Sachverhalt dahingehend, dass die als Zuschüsse bezeichneten Zahlungen der Stadt wesentlich auch durch

den Erhalt von Gegenleistungen bestimmt waren und damit Entgelte für umsatzsteuerbare Leistungen sind.

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr.18 UStG für die Leistungen der Wohlfahrtsverbände besteht nicht, weil steuerbefreit nur die Leistungen der Wohlfahrtsverbände an den begünstigten Personenkreis sind (vgl. auch Urteil des FG Hamburg vom 27.10.2004 VII 52/00, EFG 2005, 406 für Leistungen an Behinderte). Die nicht steuerbefreiten Leistungen einer gemeinnützigen Gesellschaft im Rahmen ihres Zweckbetriebes hat das FA gem. § 12 Absatz 2 Nr. 8 UStG mit dem begünstigten Steuersatz von 7% besteuert, wodurch die Klägerin nicht beschwert sein kann (zum Zweckbetrieb bei gemeinnützigen Beschäftigungsgesellschaften nach Maßgabe des zur Zweckerreichung erforderlichen Umfangs von Dienstleistungen BFH Urteil vom 26.4.1995 I R 35/93, BStBl II 1995, 767; Grabau, Die gemeinnützige GmbH im Steuerrecht, DStR 1994, 1032, S.1033).

2. Weiterhin ist nicht zu beanstanden, dass das FA im Schätzungswege in Höhe von durchschnittlich 35% Vorsteuerkürzungen wegen der dem ideellen Bereich der Klägerin zuzuordnenden Eingangsumsätze vorgenommen hat.

a) Gem. § 15 UStG ist der Vorsteuerabzug zu gewähren für Leistungen, die der Unternehmer „für sein Unternehmen“ bezogen hat. Dies entspricht der Regelung von Art.17 Absatz 2 der sechsten EG Richtlinie, wonach Anspruch auf den Vorsteuerabzug besteht, „soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet worden sind“. Damit sind bei einem Unternehmen die Eingangsumsätze im Zusammenhang mit der unternehmerischen Sphäre von denjenigen der nichtunternehmerischen Sphäre abzugrenzen. Zwar kann eine juristische Person im Gegensatz zur natürlichen Person keine Privatsphäre haben. Jedoch können –wie es Art.17 Absatz 2 der sechsten EG Richtlinie präziser als das Deutsche UStG ausdrückt– auch bei einer juristischen Person Eingangsumsätze im Zusammenhang mit der nicht zu besteuerten Umsätzen führenden Betätigung stehen, namentlich bei gemeinnützigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung hinsichtlich ihrer ideellen Betätigung. Die gegenteilige Rechtsauffassung der Klägerin, wonach lediglich ein einheitliches, nicht

trennbares Unternehmen anzunehmen sei, entspricht nicht dem Gesetz (vgl. grundlegend das sog. „Sphärenurteil“ des BFH vom 20.12.1984 V R 25/76, BStBl II 1985, 176; Wagner in Sölch / Ringleb, UStG, § 15 Tz.232 ff).

b) Damit hat das FA im Streitfall zu Recht den Vorsteuerabzug gewährt für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Erzielung steuerpflichtiger Umsätze, nämlich für den Wareneinkauf, die Auftragsarbeiten sowie die Energiekosten im Bereich Betriebe und Werbung. Hingegen sind Leistungen an die Klägerin, die im Zusammenhang mit ihrem ideellen Bereich stehen, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Hierzu gehören Eingangsbezüge im Zusammenhang mit der Sozialarbeit, von Unterrichtungen zur Konfliktlösung, der allgemeinen Lebensberatung, des Bewerbungstrainings, der Deutschkurse für Ausländer, der Bildungsfahrten, der allgemeinen Bildungs- und Qualifizierungsmaßnahmen, somit allen Bereichen, die der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen sind. Aufzuteilen wären lediglich diejenigen Kosten, die weder dem einen noch dem anderen Bereich zuzuordnen wären und beiden Bereichen dienen (z.B. die Verwaltungskosten).

Dem Prüfungsbericht sowie dessen Anlagen lässt sich nicht entnehmen, welche Positionen der Prüfer im Einzelnen dem ideellen Bereich zugeordnet hat. Nach der vorgelegten Anlage 2 hat er nach Anerkennung der dem unternehmerischen Bereich zuzuordnenden Eingangsumsätze keine Umsätze unmittelbar dem ideellen, nicht zum Vorsteuerabzug führenden Bereich zugeordnet, sondern die gesamten verbleibenden Vorsteuern im Verhältnis der Einnahmen aus dem ideellen Bereich zu denjenigen des unternehmerischen Bereichs gekürzt. Da sich dies jedoch lediglich zu Gunsten der Klägerin ausgewirkt hat, kann die fehlende Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich die Klägerin nicht beschweren. Für die im Schätzungswege durchzuführende Aufteilung derjenigen Eingangsumsätze, die weder dem unternehmerischen noch dem ideellen Bereich eindeutig zuzuordnen sind, stellt die erfolgte Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel mangels präziserer Alternativen einen hinreichend tauglichen Aufteilungsmaßstab dar. Die Klägerin hat weder schriftsätzlich noch in der mündlichen Verhandlung im Einzelnen vorgetragen, dass der Prüfer bestimmte Vorsteuerbeträge in bestimmter Höhe zu Unrecht nicht dem unternehmerischen Bereich zugeordnet hat und

damit eine weitergehende Anerkennung von Vorsteuern als die durchschnittliche Quote von 65% vorzunehmen gewesen wäre. Zu Unrecht beruft sie sich die Klägerin auf das Beispiel Nr.7 zu Abschnitt 22 der Umsatzsteuerrichtlinien. Abgesehen davon, dass diese den Senat nicht binden, folgt aus der Anerkennung von Kosten der Forschungstätigkeit als Vorbereitungshandlung für die aus der Forschung gewonnenen Lizenzen nicht, dass der Vorsteuerabzug aus Kosten der allgemeinen Lebensführung (wie. z.B. der Deutschkurse oder Konfliktbewältigungskurse) den Umsätzen aus Renovierungsleistungen zuzurechnen wären.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO.