

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Dr. Walter Weinhandl u. KR Engelbert Katt Wirtschaftstreuhand- und Buchführungs KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 05.08.2010, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Körperschaftsteuer 2007 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Bei der beschwerdeführenden GmbH (Bf.) fand eine die Jahre 2005 bis 2007 umfassende Außenprüfung nach § 147 BAO statt. Nach Zurückziehung der Beschwerde, soweit sie die Jahre 2005 und 2006 betroffen hat, ist nur mehr über die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2007 abzusprechen. Für 2007 ist die Beschwerde überdies auf die Feststellungen der Außenprüfung in Tz 1 des gemäß § 150 BAO erstellten Berichts eingeschränkt worden. Diesem ist - soweit für das Verfahren von Relevanz - Folgendes zu entnehmen:

"Tz. 1 Unecht befreite Umsätze

Das geprüfte Unternehmen hat im Prüfungszeitraum ein Wohnungseigentumsprojekt realisiert, wobei ein Teil der durch den Verkauf der Eigentumswohnungen erzielten Erlöse steuerfrei fakturiert wurde.

Die Aufteilung der aufgrund der Vorleistungen des Unternehmens angefallenen Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge wurde nach Maßgabe der ideellen Miteigentumsanteile, mit denen die jeweiligen Eigentumswohnungen verbunden sind, vorgenommen.

Die Betriebsprüfung hat diese Aufteilung der Vorsteuerbeträge in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge entsprechend dem Verhältnis der zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen korrigiert."

...

Tz. 3 Wertpapierumsätze

(nicht mehr strittig)

Die nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge wurden passiviert.

Die Berufung wendet sich mit folgender Begründung gegen diese Prüfungsfeststellung:

"Geänderte VSt-Aufteilung und damit die Nicht-Anerkennung von Vorsteuern von gesamt EUR 12.920,92 gem. BP-Bericht vom 15.7.2010

Sachverhalt

Die T-GmbH realisierte ein Wohnungseigentumsprojekt, wobei ein Teil der Eigentumswohnungen steuerfrei veräußert wurden, der andere Teil steuerpflichtig. Dies ist unbestritten.

*In der abgegebenen Steuererklärung wurden die Vorsteuern, die bei der Errichtung dieser Wohnungen angefallen sind, entsprechend dem **Verhältnis der Miteigentumsanteile** aufgeteilt. Das Verhältnis wurde errechnet, indem man die steuerpflichtig veräußerten Anteile den steuerfrei veräußerten Anteilen gegenübergestellt hat.*

*Die Betriebsprüfung ist dieser Aufteilung der Vorsteuerbeträge nicht gefolgt und hat entsprechend dem **Verhältnis** der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden **Umsätze** zu den übrigen Umsätzen korrigiert (reines Umsatzverhältnis).*

Es wurden Vorsteuern in Höhe von EUR 12.920,92 im Jahr 2007 somit nicht anerkannt.

Rechtliche Beurteilung

Ein Unternehmer, der sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende als auch vom Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze tätigt, hat die aus den entsprechenden Vorleistungen herrührenden Vorsteuern in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 12 Abs 4 UStG).

§ 12 UStG sieht dafür drei Methoden vor:

- *Aufteilung nach der Zurechenbarkeit (§ 12 Abs 3 UStG)*
- *Aufteilung der gesamten Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis (12 Abs 5 Zif 1 UStG)*
- *Aufteilung der nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern nach dem Umsatzverhältnis (§ 12 Abs 5 Zif 2 UStG)*

Grundsätzlich verlangt das Gesetz eine Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhanges der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (zB VwGH 6.3.1989, 87/15/0087).

Bei der zweiten und dritten Methode handelt es sich um Ausnahmen vom Grundsatz der Aufteilung nach der Zurechenbarkeit. Diese beiden Methoden stellen Vereinfachungen dar und sind nur zulässig, wenn sie nicht zu einer deutlichen Abweichung von der primären Methode der Aufteilung nach der Zurechenbarkeit führen. Welchen Umsätzen bestimmte Vorleistungen zuzurechnen sind, ist nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang zu beurteilen (UFS RV/2043-W/02).

*Bietet der Unternehmer keine ausreichenden Anhaltspunkte für die Aufteilung der Vorsteuern nach Maßgabe der Zurechenbarkeit, so **kann** von der Behörde **subsidiär** die Methode der Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis angewendet werden (VwGH 11.11.1987, 85/13/0197).*

Weiters findet eine Aufteilung der Vorsteuern nach der Wertschöpfung (bei steuerpflichtigen Umsätzen einerseits und bei unecht steuerbefreiten Umsätzen andererseits) im Gesetz keine Deckung (VwGH 6.3.1889, 87/15/0087). Dies deshalb, weil diese Kennwerte erheblichen Schwankungen, die mit Vorsteuern und Umsätzen in keinerlei Zusammenhang stehen, ausgesetzt sind (UFS GZ. RV/2043-W/02).

*Die Umsätze bzw. der Verkaufspreis zwischen den einzelnen Eigentumswohnungen können und werden schwanken und sind daher **keine geeignete Basis** für die Aufteilung der bei der Herstellung dieser angefallenen Vorsteuern. Der jeweils erzielte bzw. erzielbare Preis hängt*

viel mehr vom Verhandlungsgeschick der Vertragspartner ab und weniger von den vorsteuerabzugsberechtigten Vorleistungen.

Da davon auszugehen ist, dass die Herstellung von Eigentumswohnungen, die umsatzsteuerbefreit verkauft werden, im Verhältnis gleich teuer in der Errichtung ist, wie von Eigentumswohnungen, die umsatzsteuerpflichtig verkauft werden, ist unserer Ansicht nach die Aufteilung der Vorsteuern nach Miteigentumsanteilen die wirtschaftlich zutreffendere.

Dementsprechend beantragen wir, den Umsatzsteuerbescheid 2007 entsprechend zu korrigieren und die nicht anerkannte Vorsteuer in Höhe von EUR 12.820,82 wieder zu gewähren."

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Aufteilung der Vorsteuerbeträge

Der in diesem Beschwerdepunkt anzunehmende Sachverhalt ist unstrittig; die Bf. hat ein Wohnungseigentumsprojekt realisiert und Eigentumswohnungen zT steuerpflichtig und zum Teil unecht steuerbefreit veräußert. Strittig ist ausschließlich die Ermittlung der von Vorsteuerabzug ausgeschlossenen Vorsteuern; während die Bf. eine Aufteilung im Verhältnis der Miteigentumsanteile vorgenommen hat, hat die Betriebsprüfung hierfür das Umsatzverhältnis der steuerpflichtig und steuerfrei veräußerten Eigentumswohnungen herangezogen.

2. Rechtsgrundlagen

2.1 Unionsrecht

Artikel 173 bis 175 MwSt-SystRL lauten:

"KAPITEL 2

Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs

Artikel 173

(1) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168, 169 und 170 besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß den Artikeln 174 und 175 für die Gesamtheit der von dem Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

(2) Die Mitgliedstaaten können folgende Maßnahmen ergreifen:

a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;

b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;

c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;

d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug gemäß Absatz 1 Unterabsatz 1 bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;

e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.

Artikel 174

(1) Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs ergibt sich aus einem Bruch, der sich wie folgt zusammensetzt:

a) im Zähler steht der je Jahr ermittelte Gesamtbetrag — ohne Mehrwertsteuer — der Umsätze, die zum Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168 und 169 berechtigen;

b) im Nenner steht der je Jahr ermittelte Gesamtbetrag — ohne Mehrwertsteuer — der im Zähler stehenden Umsätze und der Umsätze, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch den Betrag der Subventionen einbeziehen, die nicht unmittelbar mit dem Preis der Lieferungen von Gegenständen oder der Dienstleistungen im Sinne des Artikels 73 zusammenhängen.

(2) Abweichend von Absatz 1 bleiben bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs folgende Beträge außer Ansatz:

a) der Betrag, der auf die Lieferungen von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden;

b) der Betrag, der auf Hilfsumsätze mit Grundstücks- und Finanzgeschäften entfällt;

c) der Betrag, der auf Umsätze im Sinne des Artikels 135 Absatz 1 Buchstaben b bis g entfällt, sofern es sich dabei um Hilfsumsätze handelt.

(3) Machen die Mitgliedstaaten von der Möglichkeit nach Artikel 191 Gebrauch, keine Berichtigung in Bezug auf Investitionsgüter zu verlangen, können sie den Erlös aus dem Verkauf dieser Investitionsgüter bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs berücksichtigen.

Artikel 175

(1) Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.

(2) Der für ein Jahr vorläufig geltende Pro-rata-Satz bemisst sich nach dem auf der Grundlage der Umsätze des vorangegangenen Jahres ermittelten Pro-rata-Satz. Ist eine solche Bezugnahme nicht möglich oder nicht stichhaltig, wird der Pro-rata-Satz vom Steuerpflichtigen unter Überwachung durch die Finanzverwaltung nach den voraussichtlichen Verhältnissen vorläufig geschätzt.

Die Mitgliedstaaten können jedoch die Regelung beibehalten, die sie am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts angewandt haben.

(3) Die Festsetzung des endgültigen Pro-rata-Satzes, die für jedes Jahr im Laufe des folgenden Jahres vorgenommen wird, führt zur Berichtigung der nach dem vorläufigen Pro-rata-Satz vorgenommenen Vorsteuerabzüge."

2.2 Innerstaatliche Rechtslage

§ 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 lauten:

"(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.

(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.

(6) Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Abs. 5 ist ausgeschlossen, wenn in einem Veranlagungszeitraum die auf Grund der Aufteilung der Vorsteuern nach den Umsätzen sich ergebende abziehbare Vorsteuer um mehr als 5%, mindestens aber um 75 Euro, oder um mehr als 750 Euro höher ist als die Vorsteuer, welche sich auf Grund der Aufteilung nach Abs. 4 ergibt."

3. Rechtlich folgt daraus:

Da die MwSt-SystRI den Mitgliedsstaaten weitgehende Freiheit bei der Wahl der Aufteilungsmethode lässt, sind die innerstaatlichen Bestimmungen mit dem EU-Recht vereinbar.

Als primär anzuwendende Methode ist die Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zurechnung (Abs. 4) anzusehen (sh. zB Schuchter/Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG, § 12 Rz 376). Zwar steht dem Unternehmer das Recht zu, auch die in Abs. 5 geregelten Methoden anzuwenden; aus Abs. 6 ist aber ersichtlich, dass diese nur subsidiär gegenüber der wirtschaftlichen Zurechnung sind, da bei Überschreiten der in Abs. 6 angegebenen Grenzbeträge zwingend nach Abs. 4 vorzugehen ist.

Im Umkehrschluss folgt daraus, dass für die Finanzbehörden keine Möglichkeit besteht, dem Unternehmer die in Abs. 5 geregelten Methoden aufzuzwingen.

In VwGH 23.2.2010, 2007/15/0289, hat der Gerichtshof bei der Errichtung eines Gebäudes den Flächenschlüssel als sachgerechten Aufteilungsmaßstab bestätigt. Die Bf. hat ursprünglich eine Aufteilung nach dem Parifizierungsschlüssel beantragt, nunmehr aber einer Aufteilung nach dem Flächenschlüssel zugestimmt. Wie auch aus einer von der Außenprüfung angefertigten Aufstellung hervorgeht, beträgt der Anteil der steuerpflichtig verkauften Wohnungen an den gesamten verkauften Wohnungen nach dem Flächenschlüssel im Jahr 2007 27,78%. Insoweit konnte daher ein Vorsteuerabzug gewährt werden.

Berechnung: Vorsteuern gesamt: 504.723,30%, davon 27,78% = 140.212,13 €.

Vorsteuern lt. Bp: 120.628,87 €, der Vorsteuerabzug wird daher ebenso wie der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn um 19.583,26 € erhöht.

Der Beschwerde war daher im eingeschränkten Umfang Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da der VwGH im oben zitierten Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0289, den Flächenschlüssel als sachgerechten Aufteilungsmaßstab angesehen hat. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.